

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE

UNIVERSITE M'HAMED BOUGARA-BOUMERDES



Faculté des Sciences Economiques, Commerciales
et des Sciences de Gestion

Thèse de doctorat

Présentée et soutenue publiquement, le 30/04/2024 par :

BERRABAH Bilal

Filière : Sciences de gestion

Option : Comptabilité

**L'application de la fonction d'audit interne au sein des entreprises
économiques algériennes à la lumière de référentiel international d'audit
interne**

Devant le jury :

BELKADI Belkacem	Prof	UMBB	Président
BARAGH Mohamed	MC/A	UMBB	Encadreur
BOUDOUR Chouaib	MCA	UMBB	Encadreur d'honneur
TOUIEB Mohamed	Prof	Université Alger 3	Examineur
BENSAAD Abderrahmane	Prof	Université Alger 3	Examineur
MOKRANI Abdelkrim	Prof	ESC	Examineur

Année Universitaire : 2022/2023

Résumé

L'audit interne est une activité indépendante dont le rôle principal est d'identifier les risques potentiels pour l'entreprise et de fournir des recommandations pour les atténuer. Il aide à garantir la conformité aux réglementations, à maintenir la confiance des parties prenantes, à protéger les actifs de l'entreprise et à améliorer l'efficacité opérationnelle. Il est également crucial pour la prise de décisions éclairées et pour identifier les domaines d'amélioration potentiels. Les résultats de l'audit interne doivent être communiqués à la direction de l'entreprise ainsi qu'au conseil d'administration. Cependant, pour réaliser pleinement son potentiel, il est crucial qu'il soit effectué par des professionnels qualifiés et expérimentés et que les organisations fournissent un environnement favorable à l'audit interne, reconnaissent son rôle crucial dans la gouvernance et la gestion des risques, et collaborent avec l'audit interne pour mettre en œuvre des améliorations efficaces. Par conséquent, l'objectif de cette thèse est d'évaluer la réalité de l'audit interne au sein des sociétés algériennes en analysant l'environnement dans lequel cette activité est exercée au sein de ces entreprises, ainsi qu'en évaluant son efficacité en matière de gouvernance, de contrôle interne et de gestion des risques. Notre étude est menée dans le contexte algérien et porte sur les sociétés par actions implantées dans les wilayas de Boumerdes et de Bejaia. Les résultats indiquent que l'audit interne est exercé dans un environnement qui n'est pas favorable. En conséquence, l'audit interne ne contribue pas de manière significative à l'amélioration de la gouvernance, ni au renforcement du contrôle interne, ni à la gestion des risques.

Mots clés : Audit interne ; Gouvernance ; Contrôle interne ; Gestion des risques ; Norme internationale d'audit.

Abstract

Internal auditing is an independent activity whose main role is to identify potential risks for the company and provide recommendations to mitigate them. It helps to ensure compliance with regulations, maintain stakeholders' confidence, protect the company's assets, and improve operational efficiency. It is also crucial for making informed decisions and identifying potential areas for improvement. The results of internal auditing should be communicated to the company's management and board of directors. However, to fully realize its potential, it is crucial that internal auditing is carried out by qualified and experienced professionals, and that organizations provide a favorable environment for internal auditing, recognize its crucial role in governance and risk management, and collaborate with internal auditing to implement effective improvements. Therefore, the objective of this thesis is to evaluate the reality of internal auditing in Algerian companies by analyzing the environment in which this activity is carried out within these companies, as well as evaluating its effectiveness in governance, internal control, and risk management. Our study is conducted in the Algerian context and focuses on joint-stock companies located in the two provinces of Boumerdes and Bejaia. The results indicate that internal auditing is carried out in an environment that is not favorable. Consequently, internal auditing does not significantly contribute to improving governance, strengthening internal control, or risk management.

Key words: Internal audit; Governance; Internal control; Risk management; International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

الملخص

التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل يتمثل دوره الرئيسي في تحديد المخاطر المحتملة للشركة وتقديم التوصيات لتخفيفها. يساعد في ضمان الامتثال للتنظيمات، والحفاظ على ثقة أصحاب المصلحة، وحماية أصول الشركة وتحسين الكفاءة التشغيلية. كما أنه مهم لاتخاذ القرارات المدروسة وتحديد المجالات المحتملة للتحسين. يجب توجيه نتائج التدقيق الداخلي إلى إدارة الشركة ومجلس الإدارة. لتحقيق أهدافه الكاملة يجب يتم تنفيذه من قبل محترفين مؤهلين وذوي خبرة وأن توفر المؤسسات بيئة مواتية للتدقيق الداخلي، والاعتراف بدوره الحاسم في الحوكمة وإدارة المخاطر، والتعاون مع التدقيق الداخلي لتنفيذ تحسينات فعالة. هدف هذه الرسالة هو تقييم واقع التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية من خلال تحليل البيئة التي يتم فيها ممارسة هذا النشاط داخل هذه الشركات، وتقييم فعاليته في مجال الحوكمة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. تتم هذه الدراسة في السياق الجزائري وتركز على الشركات ذات الأسهم المدرجة في ولايتي بومرداس وبجاية. وتشير النتائج إلى أن التدقيق الداخلي يتم ممارسته في بيئة غير مواتية. وعلى ذلك، فإن التدقيق الداخلي لا يسهم بشكل كبير في تحسين الحوكمة أو تعزيز الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الحوكمة، الرقابة الداخلية، ادارة المخاطر، المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

Remerciements

*Je tiens tout d'abord à exprimer ma gratitude envers mes encadreurs, **M. BARAGH** Mohamed et **Mme CHENAIT** Sabah, pour leur expertise, leur patience et leur soutien tout au long de cette aventure académique. Leurs conseils avisés et leur disponibilité m'ont été d'une aide précieuse dans la réalisation de ce travail.*

Je remercie également les membres de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens, pour leur soutien, leurs commentaires constructifs et leur engagement à m'aider à atteindre mes objectifs.

Je suis reconnaissant envers les responsables d'audit interne des sociétés ayant participé à l'enquête pour leur temps, leur coopération et leur contribution essentielle à cette recherche. Sans leur participation, cette thèse n'aurait pas été possible.

Je suis reconnaissant envers mes collègues pour leur aide, leur soutien moral et leur amitié tout au long de cette aventure. Leurs encouragements ont été précieux pour moi.

Je suis également reconnaissant envers les membres de ma famille pour leur amour, leur encouragement et leur soutien tout au long de cette aventure. Leurs encouragements ont été essentiels pour me motiver à continuer.

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à mes chers amis, Yazid, Slimane, Mohamed et Malek, pour leur soutien indéfectible tout au long de cette aventure de recherche.

Dédicaces

À mon père, pour sa force de caractère, son soutien infaillible et son amour inconditionnel qui ont été pour moi une source de motivation et d'inspiration sans faille.

À ma mère, pour son dévouement, sa sagesse et son inépuisable bienveillance qui ont été pour moi un soutien indéfectible dans les moments les plus difficiles.

À ma femme, pour son amour inconditionnel, son soutien indéfectible et sa patience infinie tout au long de cette aventure. Ta présence à mes côtés a été une plus grande bénédiction.

À mes enfants, pour leur amour, leur innocence et leur joie de vivre, qui ont été pour moi un rappel constant de l'importance de travailler dur pour un avenir meilleur. Vous êtes ma plus grande réussite.

À mes frères et sœurs, pour leur amour, leur soutien et leur inspiration tout au long de ma vie. Vous m'avez appris la valeur de la famille, et pour cela, je suis éternellement reconnaissant.

Je dédie cette thèse à ma famille, qui a été mon roc, mon soutien et ma source d'inspiration tout au long de cette aventure académique.

Merci pour tout.

Sommaire

Introduction générale

Chapitre 01 : Définition et fondamentaux théorique de l'audit interne

Introduction du chapitre 01

Section 01 : Introduction à l'audit interne

Section 02 : L'audit interne à l'échelle internationale

Section 03 : L'audit interne en Algérie

Conclusion du chapitre 01

Chapitre 02 : Audit interne, une forte valeur ajoutée pour les entreprises

Introduction du chapitre 02

Section 01 : Contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise

Section 02 : Contribution de l'audit interne à l'efficacité du système de contrôle interne

Section 03 : Contribution de l'audit interne dans le management des risques

Conclusion du chapitre 02

Chapitre 03 : Déroulement d'une mission d'audit interne

Introduction du chapitre 03

Section 01 : La planification de la mission d'audit interne

Section 02 : La réalisation de la mission d'audit interne

Section 03 : La communication des résultats de la mission d'audit interne

Conclusion du chapitre 03

Chapitre 04 : Analyse des opinions des responsables d'audit interne sur l'application de cette fonction au sein des sociétés par actions enquêtées

Introduction du chapitre 04

Section 01 : Les éléments explicitant la démarche empirique

Section 02 : La description statistique de l'échantillon de l'étude

Section 03 : L'analyse et l'interprétation des axes de l'étude

Conclusion du chapitre 04

Conclusion générale

Introduction générale

Le monde des entreprises est un univers complexe et diversifié qui regroupe toutes les activités économiques et commerciales. Il implique des défis tels que la gestion des finances, la prise de décisions stratégiques, la gestion des risques, la conformité réglementaire et la satisfaction des clients. Il est également axé sur la maximisation du profit, tout en veillant à maintenir une bonne gouvernance et une responsabilité sociale. La compréhension des différentes facettes du monde des entreprises, qui sont en constante évolution, est cruciale pour la réussite des entreprises et pour la croissance économique globale. Ces dernières, jouent un rôle capital dans le monde et dans l'économie, car elles sont le moteur de la croissance et de l'emploi. Elles peuvent être de différentes tailles, allant des petites entreprises familiales aux grandes multinationales. Elles peuvent également être une source de richesse pour les actionnaires, mais aussi pour l'ensemble de la société en créant des emplois et en contribuant à la production de biens et de services, il est donc essentiel pour les entreprises de mettre en place une stratégie responsable et durable afin de garantir leur pérennité.

Pour atteindre cet objectif, les entreprises peuvent adopter une variété de stratégies telles que la planification stratégique, la diversification de produits et services, l'innovation, la gestion efficace des finances, l'évaluation continue des risques et la maintenance de bonnes relations avec les employés et les clients. L'audit interne joue un rôle important dans ce processus. Car, en effectuant une évaluation régulière de la performance de l'entreprise et de ses contrôles internes, l'audit interne peut aider à détecter les risques potentiels et à recommander des améliorations pour renforcer la stabilité et la pérennité de l'entreprise. De plus, en surveillant la conformité aux politiques et aux procédures, l'audit interne peut aider à prévenir les erreurs et les irrégularités, ce qui peut contribuer à préserver la réputation et la crédibilité de l'entreprise. Enfin, les informations obtenues lors de l'audit interne peuvent aider les dirigeants de l'entreprise à prendre des bonnes décisions concurrentielles au bon moment. En somme, l'audit interne est un outil essentiel pour les entreprises qui cherchent à maintenir leur performance et à garantir leur pérennité.

Selon l'IFACI (2020), 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 gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* ». Comparée à d'autres activités qui existent depuis des millénaires, l'audit interne est relativement récente, puisque son apparition remonte à la crise économique de 1929 (BERTIN, 2007, p. 199). Cependant, en moins d'un siècle, il a évolué pour devenir un outil important pour les entreprises de toutes tailles qui cherchent à minimiser les risques et à améliorer leur performance. Il fournit aux entreprises des informations précieuses sur leur performance, la conformité aux politiques et aux procédures, ainsi que des recommandations pour améliorer leurs opérations (REDING, et al., 2015, p. 38). Les résultats de l'audit interne peuvent donc, aider les entreprises à prendre des décisions stratégiques et opérationnelles plus intelligentes.

Mais pour que les résultats de l'audit interne soient d'une forte valeur ajoutée, il est nécessaire de s'assurer de l'indépendance et de l'objectivité de cette activité. L'indépendance signifie que les auditeurs internes doivent être exempts de tout conflit d'intérêts et de tout engagement qui pourrait compromettre leur jugement objectif (IIA, 2017, p. 58). L'objectivité, quant à elle, implique que les auditeurs internes doivent aborder chaque audit avec un esprit ouvert, impartial et honnête, sans préjugé ou partialité (IIA, 2017, p. 58). Les compétences et les qualifications des auditeurs internes et l'existence de comité d'audit sont également essentiels pour garantir une analyse approfondie et une évaluation précise des activités et des opérations de l'entreprise (IIA & IFACI, 2013, p. 2). D'autre part, la connaissance et la maîtrise des normes internationales d'audit interne sont fondamentales pour la réalisation d'une activité d'audit interne efficace et fiable (RENARD, 2010, p. 38). Les normes internationales d'audit interne définissent les principes de base et les lignes directrices pour la conduite de l'audit interne (ZIANI, 2014, p. 21), fournissant une base commune pour les auditeurs internes à travers le monde (REDING, et al., 2015, p. 51). En suivant ces normes, les auditeurs internes peuvent s'assurer que leur travail est effectué de manière cohérente et professionnelle, ce qui renforce la qualité de leurs évaluations et de leurs conclusions. De plus, la conformité aux normes internationales d'audit interne peut aider à améliorer la confiance des parties intéressées dans les activités de l'entreprise et à renforcer la transparence et la responsabilité (IIA, 2018, p. 1).

L'importance de la fonction d'audit interne dans les entreprises ne cesse de croître, en particulier dans le contexte actuel de mondialisation et de complexification croissante des opérations commerciales. Néanmoins, son utilité dépend, de plusieurs facteurs clés, notamment : l'indépendance, l'objectivité, les compétences professionnelles des auditeurs internes, les compétences personnelles des auditeurs internes, l'existence des comité d'audit, la coopération et la collaboration des parties prenantes. En bref, son utilité dépend de sa conformité avec les normes de la profession.

Les entreprises économiques algériennes ne font pas exception. Elles font face à de nombreux défis en matière de gouvernance d'entreprise, de contrôle interne et de gestion des risques. L'application efficace de l'audit interne peut aider à relever ces défis et à améliorer les pratiques de l'entreprise. De plus, la mise en œuvre de normes internationales d'audit interne peut offrir un cadre de référence pour les entreprises algériennes, les aider à se conformer aux meilleures pratiques internationales et à garantir une meilleure transparence et responsabilité. C'est pourquoi le sujet de la réalité de cette activité au sein des sociétés algériennes est devenu une question de première importance. Dans ce contexte, il est important de se demander si l'application de l'audit interne au sein des sociétés algériennes est conforme aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ou non.

Problématique

Aujourd'hui, l'audit interne est un domaine en évolution constante, avec de nouvelles technologies et de nouveaux défis qui influencent continuellement la façon dont il est effectué. Cependant, son objectif fondamental reste le même : aider les entreprises à atteindre leurs objectifs en toute transparence et en toute responsabilité. Du moment que nous avons

porté notre choix sur la réalité de l'audit interne en Algérie. La question qui se pose alors est : **Jusqu'à quel point peut-on dire que l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes est appliqué conformément à ce que les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (CRIPP) prévoient ?**

Afin de bien répondre à cette problématique, nous l'avons articulée autour des questions secondaires suivantes :

1. L'environnement de l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes est-il conforme aux exigences du référentiel international d'audit interne ?
2. L'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à l'amélioration du gouvernance d'entreprise ?
3. L'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement au renforcement des systèmes de contrôle interne ?
4. L'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à la bonne gestion des risques ?

Hypothèses

Etant donné que notre problématique principale est scindé en quatre questions secondaires, nous nous voyons dans l'obligation de formuler quatre hypothèses, dont chacune représente une réponse présumée à une question secondaire posée.

Hyp-1. Les sociétés par actions algériennes ont un environnement propice à la pratique de l'audit interne.

Hyp-2. L'audit interne pratiqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue effectivement à l'amélioration de la qualité de la gouvernance.

Hdy-3. L'audit interne pratiqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue effectivement au renforcement des systèmes de contrôle interne.

Hdy-4. L'audit interne pratiqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue effectivement à la bonne gestion des risques.

Objectifs de la recherche

L'objectif général de notre étude est de mesurer le degré d'application de la fonction d'audit interne dans les sociétés par actions algériennes, en comparant les pratiques en place à celles décrites par le référentiel international d'audit interne. Cette étude vise également à identifier les défis auxquels les sociétés algériennes sont confrontées dans la mise en œuvre efficace de la fonction d'audit interne et à suggérer des mesures pour améliorer cette situation.

Pour concrétiser cet objectif général, nous avons identifié quatre objectifs opérationnels qui guideront notre recherche :

1. Notre premier objectif opérationnel consiste à analyser l'environnement dans lequel la fonction d'audit interne est appliquée dans les sociétés par actions algériennes. Cela

implique de comprendre les facteurs qui peuvent influencer la mise en œuvre de la fonction d'audit interne. Et, en examinant ces facteurs, nous pouvons évaluer la pertinence et l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises algériennes et trouver des moyens de les améliorer.

2. Notre deuxième objectif opérationnel consiste à explorer la contribution de l'audit interne en ce qui concerne la gouvernance dans les sociétés par actions algériennes. Cela implique de comprendre comment l'audit interne peut aider à renforcer les principes, les règles et les normes de gouvernance d'entreprise, ainsi qu'à assurer la transparence, la responsabilité et l'intégrité dans la prise de décision et les activités de l'entreprise. En étudiant cet aspect, nous pouvons évaluer son efficacité en matière de gouvernance dans ces entreprises et identifier des opportunités d'amélioration.
3. Notre troisième objectif consiste à explorer l'importance de l'audit interne en ce qui concerne le contrôle interne dans les sociétés par actions algériennes. Il s'agit de comprendre comment l'audit interne peut contribuer à renforcer les processus de contrôle interne, tels que la fiabilité des informations financières, la conformité aux réglementations et la qualité des opérations. En examinant ce sujet, nous pouvons évaluer l'efficacité de l'audit interne dans ce domaine dans ces entreprises et identifier des opportunités d'amélioration.
4. Notre quatrième objectif consiste à explorer l'importance de l'audit interne pour la gestion des risques dans les sociétés par actions algériennes. Il s'agit de comprendre comment l'audit interne peut aider à identifier et gérer les différents risques qui peuvent affecter les objectifs d'entreprise. En examinant ce sujet, nous pouvons évaluer l'efficacité de l'audit interne dans ce domaine dans ces entreprises et identifier des opportunités d'amélioration.

Organisation de la thèse :

La présente thèse se compose de quatre chapitres importants qui couvrent en détail les différents aspects de l'application de la fonction d'audit interne au sein des entreprises économiques algériennes en comparant avec les standards internationaux d'audit interne.

Chapitre 1 : Définition et fondamentaux théoriques de l'audit interne. Ce premier chapitre est divisé en trois sections qui abordent respectivement les aspects fondamentaux de l'audit interne. La section 01 fournit une introduction générale à la thématique de l'audit interne, en présentant ses définitions et ses objectifs. La section 02 examine l'audit interne à l'échelle internationale, en soulignant les référentiels et les standards en vigueur dans ce domaine. La section 03 se concentre sur l'application de l'audit interne en Algérie, en étudiant les contextes juridiques et réglementaires qui encadrent cette fonction au sein des entreprises algériennes.

Chapitre 2 : Audit interne, une forte valeur ajoutée pour les entreprises. Ce chapitre a pour objectif d'explorer les contributions de l'audit interne à la performance des entreprises. La section 01 examine la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, en mettant en avant les rôles clés que peut jouer cette fonction pour renforcer les processus de prise de décision. La section 02 étudie les avantages de l'audit interne pour

le système de contrôle interne, en mettant en évidence les méthodes et les outils permettant d'optimiser cette fonction. La section 03 se concentre sur la contribution de l'audit interne à la gestion des risques au sein des entreprises, en examinant les mécanismes de détection, de contrôle et de mitigation des risques.

Chapitre 3 : **Déroulement d'une mission d'audit interne.** Ce chapitre décrit les différentes étapes impliquées dans la réalisation d'une mission d'audit interne. La section 01 examine la planification de la mission, en mettant en avant les aspects clés à prendre en compte pour déterminer les objectifs, les ressources et les délais de la mission. La section 02 décrit les activités de la mission, en examinant les méthodes et les techniques utilisées pour recueillir les informations, les analyser et les interpréter. La section 03 se concentre sur la communication des résultats, en présentant les différents supports et canaux utilisés pour transmettre les conclusions et les recommandations de la mission aux différentes parties prenantes.

Chapitre 4 : **Analyse des opinions des responsables d'audit interne sur l'application de cette fonction au sein des sociétés par actions enquêtées.** Ce chapitre présente la démarche empirique utilisée pour l'étude, la description statistique de l'échantillon, ainsi que l'analyse et l'interprétation des résultats.

Méthodologie

La présente étude a été conçue en utilisant une approche quantitative pour explorer le sujet choisi. La population cible de cette étude était les sociétés par actions algériennes implantées dans les wilayas de Boumerdes et de Bejaia, elle a été déterminée en fonction des critères pertinents, et les données ont été collectées à partir d'un échantillon représentatif de cette population.

Ces données quantitatives ont été collectées auprès des responsables d'audit interne de ces entreprises en **utilisant** un questionnaire, qui a été conçu pour mesurer les variables d'intérêt de manière standardisée, en utilisant des échelles de mesure telles que les échelles à choix multiples, les échelles Likert et les échelles numériques. En plus de la collecte de données quantitatives, nous avons réalisé des entretiens semi-structurés avec les responsables d'audit interne de certaines entreprises choisies de manière sélective. Les entretiens ont été conçus pour compléter les données collectées à partir du questionnaire et pour explorer de manière plus approfondie les pratiques et les défis liés à l'application de la fonction d'audit interne dans les entreprises algériennes.

Notre méthodologie, combinée de la recherche documentaire et de la collecte de données primaires nous a permis de collecter des données objectives et qualitatives sur l'application de la fonction d'audit interne dans les entreprises cibles. Les analyses statistiques rigoureuses et les entretiens approfondis ont permis de garantir la validité et la fiabilité des résultats obtenus.

Etudes antérieures :

- BENDIABDELLAH. A, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, cas des entreprises algériennes, thèse de doctorat, faculté

des sciences économique et de gestion, université Abou Bekr Belkaïd de Tlemcen, 2014, (BENDIABDELLAH, 2014) : cette étude vise à examiner comment l'audit interne peut contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise en Algérie. En utilisant une approche mixte combinant des méthodes qualitatives et quantitatives, la recherche inclut des entretiens avec des professionnels de l'audit interne ainsi que des questionnaires auprès d'un échantillon représentatif d'entreprise. L'analyse des données recueillies et des rapports d'audit révèle que l'audit interne est un levier important pour renforcer la gouvernance d'entreprise en Algérie et recommande des mesures telles que donner plus d'indépendance aux auditeurs internes, suivre les évolutions des normes internationales, rendre l'application de l'audit interne obligatoire et renforcer le rôle des comités d'audit.

- ATEK-BOUMAZA. H, La contribution du comité d'audit à la qualité de l'information financière : le cas des entreprises françaises cotées. Thèse en cotutelle, université de Tizi Ouazou et université de Poitiers, 2016, (ATEK-BOUMAZA, 2016) : cette thèse explore l'impact de la présence obligatoire du comité d'audit sur la réduction des manipulations comptables. La recherche, qui combine une analyse empirique des données financières et des rapports annuels de plusieurs entreprises françaises cotées avec des entretiens auprès de membres de comité d'audit et d'expert en comptabilité, montre que cette présence obligatoire a un impact significatif sur la réduction de ces manipulations et que les entreprises disposant d'un comité d'audit actif et indépendant affichent une meilleure qualité de l'information financière et moins d'incidences de pratiques comptables douteuses. Elle recommande de renforcer l'indépendance et les compétences des membres des comités d'audit, de promouvoir une formation continue, d'encourager une communication efficace entre le comité d'audit, la direction et les auditeurs externes, et de mettre en place des évaluations régulières des performances du comité d'audit pour identifier les domaines d'amélioration et renforcer leur efficacité.

- توام زهية، التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقاتها في البنوك الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016، (توام، 2016) :

La traduction en français du titre de cette thèse est « *les évolutions récentes de l'audit interne et leur application dans les banques algériennes* », cette thèse explore les développements récents dans le domaine d'audit interne et examine si ces avancées sont mise en œuvre par les banques Algériennes. La conclusion la plus remarquable de cette thèse est que l'existence de l'audit interne dans les banques algériennes est quasi-caricaturale et répond principalement au décret numéro 11/08 du 28 novembre 2011 relatif à la mise en place des systèmes de contrôle interne au niveau des banques et institutions financières.

- أوصيف لخضر، نحو تحسين جودة المراجعة الداخلية لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات، رسالة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2017، (أوصيف، 2017) :

En français « *vers l'amélioration de la qualité de l'audit interne des sociétés par action algériennes dans le contexte des pratiques internationales de gouvernance d'entreprise* », cette étude souligne l'importance cruciale de l'amélioration de la qualité de l'audit interne dans les sociétés algériennes. Elle met en lumière les efforts déployés par l'Etat pour réformer le système comptable et encourager la conformité

aux normes internationales. L'étude s'appuie sur les opinions des auditeurs internes de diverses sociétés anonymes algériennes, montrant que la gouvernance d'entreprise contribue à lutter contre la corruption et à renforcer la transparence et la responsabilité au sein de ces entreprises. En évaluant la qualité de l'audit interne, l'étude met en avant l'importance de la communication et de la coopération entre les parties prenantes pour garantir une gestion efficace des risques.

Portée

La portée de cette recherche se concentre sur les sociétés par actions algériennes et l'application de la fonction d'audit interne en Algérie.

Les résultats de cette étude fourniront une image claire de la situation actuelle de l'application de la fonction d'audit interne dans les sociétés par actions algériennes et apporteront des insights précieux pour améliorer la qualité de l'audit interne et renforcer la gouvernance d'entreprise dans ce pays. Les conclusions et les recommandations proposées de cette recherche peuvent être utiles pour les professionnels de l'audit interne, les entreprises, les investisseurs et les autorités de réglementation pour promouvoir une meilleure pratique de l'audit interne en Algérie.

Limites

La limite de cette recherche est qu'elle ne couvre que les sociétés par actions algériennes implantées dans les wilayas de Boumerdes et Bejaia, et ne prend pas en compte les autres types d'entreprises ni les autres wilayas.

La qualité des données dépend de la disponibilité et de la fiabilité des informations fournies par les responsables d'audit interne enquêtés.

Les résultats de cette recherche ne peuvent être généralisés à d'autres pays sans une analyse approfondie des contextes locaux.

Signification pratique

Les résultats de cette recherche peuvent aider les entreprises à améliorer leur conformité avec les normes décrites par le référentiel international d'audit interne.

La recherche peut fournir des informations utiles pour les praticiens de l'audit interne pour améliorer leurs compétences et leurs pratiques en matière d'audit interne.

Les conclusions de cette recherche peuvent également être utiles pour les universitaires et les étudiants pour comprendre les défis et les opportunités liés à l'application de la fonction d'audit interne dans les sociétés par actions algériennes.

Chapitre 01 : Définition et fondamentaux théorique de l'audit interne

Introduction du chapitre

« Contrairement à une idée reçue, la fonction d'audit interne n'est pas une fonction uniquement comptable ou financière ou du moins n'est pas que cela » a écrit BERTIN (2007, p. 5). En effet, sa mission consiste à analyser et à traiter la structure et le fonctionnement de l'entreprise dans son intégralité. Autrement dit, c'est une fonction qui s'intéresse à tous les processus et à toutes les fonctions d'une organisation : Finance, comptabilité, logistique, marketing, commerciale, ressources humaines, recherche et développement et autres, afin d'assurer sa pérennité et sa réussite. En plus, c'est une activité qui touche, aujourd'hui, tous les secteurs : Industrie, commerce, banques, assurance, secteur associatif, secteur public, hôpitaux, universités, etc.

Selon REDING et all (2015, p. 41), l'audit interne est une activité d'assurance et de conseils. Elle est importante dans une organisation dans la mesure où ces deux activités, assurance et conseil, aident cette organisation à atteindre ses objectifs par des analyses, des recommandations et des solutions concernant les activités examinées. Elle dispose des caractéristiques d'une profession normée à l'échelle internationale : même définition, même standards professionnels et même code de déontologie.

L'analyse approfondie de ce terme, **audit interne**, et de toutes les dimensions qui lui sont rattachées constitue, ainsi, un préalable conceptuel et méthodologique précieux susceptible d'éclaircir les développements ultérieurs.

C'est dans cette logique que s'insère le premier chapitre. A cet égard, au-delà de l'attribution d'une définition générique au concept d'audit interne, l'objectif de ce chapitre introductif consiste, en premier lieu, à préciser les origines de ce mot (audit interne), ses développements récents, ses domaines d'interventions, ainsi que sa différenciation et sa complémentarité par rapport aux autres fonctions qui lui sont intimement liées.

Ensuite, il vise à présenter le CRIPP (Cadre de Référence International de Pratiques Professionnelle), qui reflète la nature mondiale de la fonction d'audit interne, en commençant par la présentation de l'organisme responsable de cette fonction, l'IIA, puis en détaillant les dispositions obligatoires et les dispositions recommandées du cadre.

En dernier lieu, il vise à mettre en exergue les raisons d'apparition et les efforts déployés, jusqu'ici, par l'Algérie, pour renforcer et améliorer cette fonction au niveau national.

Section 01 : Introduction à l'audit interne

Le monde de l'audit interne est et doit être en constante mutation pour faire face aux différents enjeux auxquels les organisations sont confrontées. En effet, dès son apparition, l'audit interne s'efforce d'être en phase avec les préoccupations de son temps et de contribuer ainsi à une toujours plus grande sécurité des organisations, tout en les aidant à améliorer leurs performances.

Afin de pouvoir mieux comprendre sa véritable signification, il convient de restituer, dans un premier temps, l'historique de l'audit interne et son apparition.

1. Bref historique de l'audit interne

Selon RENARD (2010, p. 35), La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition remonte à la crise économique de 1929 aux Etats-Unis.

RENARD, USSBAUMER et ORIoT (2018, pp. 2-3) ajoutent que Cette crise a conduit un certain nombre de grandes entreprises à détacher quelques cadres de la finance auprès de leurs auditeurs externes. Ce faisant, ces entreprises ont atteint un double objectif.

- Réduire le montant de la facture des cabinets d'audit externe puisque ce personnel détaché accomplissait des tâches subalternes (contrôle de comptes, inventaires, etc.) qui n'avaient plus à être facturées (économies particulièrement bienvenues en ces temps de crise financière) ;
- Conserver malgré tous des personnels dont on ne souhaitait pas se séparer en attendant des jours meilleurs.

Ces personnels détachés réalisant des travaux d'audit, on les a nommés « auditeurs ». Comme ils appartenaient toujours à l'entreprise, et pour les distinguer des membres des cabinets d'audit externe, on les a qualifiés d'« auditeurs internes ». Ainsi est apparu non pas la fonction, mais le nom.

D'après REDING et ALL (2015, p. 71), La pratique de l'audit interne s'est développée sur une longue période. Lorsque les organisations ont commencé à s'étendre et à devenir plus complexes, et aussi géographiquement plus dispersées, leurs dirigeants n'ont pas pu continuer à surveiller personnellement les opérations dont ils étaient responsables ni entretenir suffisamment de contacts directs avec tous leurs subordonnés.

Cette distanciation de la direction générale par rapport aux opérations dont elle était responsable a rendu nécessaire l'émergence d'autres acteurs de l'organisation qui l'aident à examiner les opérations et à établir des rapports sur la base de ces examens. Pour apporter cette aide, ces personnes ont commencé à mener des activités d'audit interne. Au fil du temps, ces activités ont été davantage formalisées et, avec la création de l'IIA¹ aux États-Unis, la pratique de l'audit interne a commencé à se constituer en profession. Les praticiens se sont

¹IIA, The Institute of Internal Auditors, est une association professionnelle internationale qui compte plus de 190 000 membres répartis dans plus de 170 pays et territoires à travers le monde. Porte-parole mondial de la profession d'audit interne, l'IIA intervient en tant que leader incontesté dans les domaines de la formation, de la recherche et de la formulation de normes.

progressivement entendus sur le rôle, ainsi que sur les concepts et pratiques génériques de l'audit interne.

Par ailleurs, la Securities Exchange Commission a joué un rôle crucial dans l'élargissement et le renforcement du rôle de l'audit interne au sein des entreprises. En imposant des normes rigoureuses et en régulant les sociétés cotées en bourse, cette loi a incité les entreprises à investir davantage dans leurs processus d'audit interne. Ainsi, l'audit interne est devenu un outil essentiel pour garantir la conformité réglementaire et maintenir une transparence financière adéquate, conformément aux exigences de la SEC.

BERTIN (2007, p. 18) affirme que aujourd'hui, l'audit interne a pénétré tous les domaines, toutes les fonctions, toutes les activités et toutes les opérations de l'entreprise. Certaines entreprises font même l'objet de plusieurs audits au cours d'un exercice ou d'une période. La pratique de l'audit interne s'est étendue aux organisations publiques, aux associations et aux petites et moyennes entreprises

2. Définition de l'audit interne

Plusieurs définitions officielles se sont succédé en fonction de l'évolution du champ et du rôle de l'audit interne. La dernière, d'après BARNIA (2015, p. 17), est celle adoptée par l'Institut International d'Audit Interne (l'IIA : the Institut of Internal Auditors) le 29 juin 1999. Puis par l'IFACI le 21 mars 2000.

L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), qui est le chapitre français de l'Institut of Internal Auditors (IIA) dont l'une des missions est d'élaborer les normes et les pratiques professionnelles de l'audit interne, a publié sur son site officiel¹ cette définition, adoptée par les associations et les instituts nationaux de tous les pays du monde en ces termes : « *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* ».

En analysant cette définition, on peut dégager ses éléments clés qui sont répertoriés et analysés successivement ci-après :

- Aide apportée aux organisations afin qu'elles atteignent leurs objectifs ;
- Evaluation et amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance ;
- activités d'assurance et de conseil destinées à créer de la valeur ajoutée ;
- Indépendance et objectivité ;
- Approche systématique et méthodique (le processus d'audit).

¹ Site internet de l'IFACI, « <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/cripp/définition/> » page consulté le 10/05/2017.

2.1. Aide apportée aux organisations afin qu'elles atteignent leurs objectifs ;

Les objectifs des organisations définissent ce qu'elles souhaitent réaliser, et leurs réussites dépendent, plus que jamais, de la réalisation de leurs objectifs.

En revanche, parmi les objectifs d'audit interne nous pouvons souligner : S'assurer du respect des règles de fonctionnement, des procédures et des décisions du conseil d'administration, vérifier la conformité des activités avec le corpus réglementaire et réduire la fréquence de survenance des risques et minimiser les impacts de ces derniers (CHARTON & GARNIER, 2012, p. 22).

Au niveau le plus élevé, ces objectifs sont reflétés dans l'énoncé de la mission d'audit interne. D'après SHIMADA, MONDEN et SUZUKI (2012, p. 10), l'objectif principal d'une mission d'audit interne est : « *d'apporter une valeur ajoutée et d'améliorer les activités d'une entreprise* ». Et ce, à travers la contribution des auditeurs internes à l'amélioration des différents systèmes de fonctionnement de l'entreprise. Car, c'est à eux qu'il revient la mission de décortiquer toutes les procédures de contrôle interne afin de détecter les défauts, les erreurs, les lacunes et les risques susceptibles de mettre en cause le plan de marche fixé par le management.

La relation directe entre d'une part les objectifs de la mission d'audit interne et d'autre part les objectifs de l'organisation fixe le cadre dans lequel l'activité d'audit interne pourra aider les organisations à atteindre leurs objectifs.

2.2. Evaluation et amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance ;

L'efficacité des processus de la gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance sont indispensables, voire primordiales pour atteindre les objectifs d'une organisation et l'aider à réussir durablement. Le Conseil d'administration et la direction générale des entreprises doivent s'entraider pour que les processus de gestion des risques, de gouvernance et de contrôle interne soient efficacement mis en œuvre. Ainsi, ils ont besoin de la fonction d'audit interne, qui joue un rôle de premier plan dans l'évaluation et l'amélioration de ces processus.

D'ailleurs, Les Normes du CRIPP¹ précisent clairement l'importance de l'audit interne dans l'amélioration de ces processus et ce, par le biais de :

- La Norme 2120 (IIA, 2017, p. 31) qui stipule : « *l'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration* » ;
- La Norme 2130 (IIA, 2017, p. 32) qui stipule : « *L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité ainsi que son efficacité et en encourageant son amélioration continue* » ;

¹ CRIPP, le Cadre de référence International des Pratiques Professionnelles de L'audit interne est le cadre conceptuel qui organise les lignes directrices faisant autorité et qui sont promulguées par l'IIA.

- La Norme 2110 (IIA, 2017, p. 30) qui prévoit : « *l'audit interne doit évaluer et formuler des recommandations appropriées en vue d'améliorer les processus de gouvernance de l'organisation* ».

Une organisation ne peut atteindre ses objectifs que si ses trois processus sont efficaces. Il s'agit de processus complexes et imbriqués qui seront détaillés dans le chapitre 2, *Audit interne, une forte valeur ajoutée pour les entreprises*.

2.3. Activités d'assurance et de conseil destinées à créer de la valeur ajoutée ;

L'audit interne est une activité d'assurance et de conseil, à vrai dire, le service d'audit interne est chargé d'effectuer deux types d'activités différentes : les activités d'assurance et les activités de conseil. Ces deux types d'activités diffèrent par leur objectif primaire, qui détermine à son tour leur nature et leur périmètre d'intervention, ainsi que par les parties prenantes concernées.

D'après REDING et ALL (2015, p. 41), l'activité d'assurance a pour objectif primaire d'évaluer les preuves relatives à un aspect intéressant pour l'utilisateur (conseil d'administration, direction générale et autre) de cette assurance et d'en tirer des conclusions. Dans ce type d'activité, c'est l'audit interne qui détermine la nature et le périmètre des missions, et il (ce type) met, selon l'IIA (2017, p. 13), trois parties en présence : la personne ou le groupe directement impliqué dans l'entité, l'opération, la fonction, le processus, le système ou le domaine examiné, autrement dit *le service audité*, qui est directement concerné par l'aspect étudié, *les auditeurs internes*, qui procèdent à l'évaluation et rendent des conclusions, et *l'utilisateur*, qui se fonde sur l'évaluation des preuves et sur les conclusions de l'auditeur interne.

En revanche, l'activité de conseil, selon REDING et ALL (2015, p. 41), a pour objectif primaire de rendre un point de vue, et d'apporter d'autres formes d'aide, généralement à la demande expresse des clients de la mission. La nature et le périmètre de ce type d'activité sont déterminés conjointement par le client, qui recherche et reçoit un point de vue et les auditeurs internes, qui donnent ce point de vue. Donc, Il (ce type) ne fait habituellement intervenir que deux parties : *le client* et *les auditeurs internes*.

2.4. Indépendance et objectivité

« *Pour que l'audit interne joue le rôle de conscience de l'organisation, certains prérequis doivent être réunis : Son positionnement doit être optimal afin d'afficher son indépendance et son objectivité, celles-ci doivent être inscrites dans une charte de l'audit interne approuvée au plus haut niveau de l'organisation, au même titre qu'une référence aux Normes professionnelles* » a écrit PAGE (2014, p. 44).

L'indépendance et l'objectivité sont des principes clés en audit interne. Sans elles, cette activité perdra de valeur. L'indépendance représente l'affranchissement de toute condition menaçant la capacité de l'audit interne à s'acquitter de ses responsabilités de manière impartiale. Tandis que, l'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux acteurs d'audit interne d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux, menés sans le moindre compromis.

Par conséquent, les Normes du CRIPP exigent que l'audit interne soit, à l'intérieur des organisations, une fonction indépendante et objective, ceci se manifestant par un double rattachement, hiérarchique à la direction générale, fonctionnelle au conseil d'administration ou son comité spécialisé dans le suivi de l'efficacité de l'audit (RAMEIX, 2014, p. 15). Parmi ces normes, nous pouvons citer :

La Norme 1100 (IIA, 2017, p. 16) qui stipule : « *L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité* ».

La Norme 1110 (IIA, 2017, p. 16) qui prévoit : « *le responsable de l'audit interne doit être rattaché à un niveau de l'organisation qui permette à la fonction d'audit interne d'exercer ses responsabilités* ».

La Norme 1111 (IIA, 2017, p. 17) qui précise : « *le responsable de l'audit interne doit communiquer et dialoguer directement avec le conseil* ».

Selon l'enquête internationale du CBOK¹, ces deux qualités de l'audit interne sont liées à son rattachement hiérarchique dans l'organisation, (pouvoir suffisant pour veiller à ce que la mission ait une large étendue). 72% des répondants confirment que le rattachement fonctionnel de l'audit interne au conseil ou au comité d'audit permet au responsable de l'audit interne d'avoir plus d'indépendance dans la réalisation de ses missions. (IFACI & IIA, 2016, p. 22)

2.5. Approche systématique et méthodique (le processus d'audit)

Les auditeurs internes, comme il a écrit NOBILE (2020, p. 35), contribuent à l'atteinte des objectifs en évaluant aussi bien que possible, par une approche systématique et méthodique les processus de management des risques, le contrôle et de gouvernance et en faisant des propositions concrètes et réalistes pour renforcer leur efficacité.

Ainsi, quel que soit la finalité de l'audit interne, assurance ou conseil, il doit être mené selon une approche systématique et méthodique, pour qu'il y ait réellement « une valeur ajoutée » dans l'organisation. La planification de la mission, la réalisation de la mission et la communication des résultats sont les trois étapes fondamentales du processus d'audit interne. Le chapitre 3, *Déroulement d'une mission d'audit interne*, donnera plus de détail sur ce processus d'audit interne.

Nous proposons ici des explications simples pour faciliter la réflexion sur cette approche. Nous commencerons par la planification, car elle est le point de départ de la chaîne :

La phase de planification ouvre la mission d'audit interne, elle consiste, d'après REDING et ALL (2015, p. 43), à comprendre l'audité ou le client de la mission d'audit, à fixer les objectifs de la mission, à déterminer les preuves à recueillir et encore à décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des tests d'audit.

¹ Avec plus de 14 500 participants, le CBOK (Common Body of Knowledge) est la plus grande étude menée sur l'audit interne à l'échelle mondiale. Elle est réalisée par la fondation de la recherche de l'IIA. L'édition de 2015 permet de connaître le point de vue de 1 200 parties prenantes (Les clients de l'audit interne, les membres de conseil ou de direction générale, les risk managers, etc.)

La phase de réalisation constitue le corps de la mission et occupe la plus grande partie du temps de travail de l'auditeur (SAIJD, 2014, p. 29). Elle consiste à exécuter ce qui a été prévu lors de la phase de planification tout en mettant en œuvre les outils et les moyens nécessaires, de telle sorte à ce que la mission soit réalisable.

Quant à la phase de la communication des résultats d'audit interne, RENARD (2010, p. 289) précise que lors de cette phase, les auditeurs internes reviennent à leur bureau avec l'ensemble de leurs papiers de travail et rédigent un document nommé *Rapport d'audit* et le communiquent aux différentes parties prenantes.

En résumé, l'audit interne est une fonction indépendante et objective au sein d'une organisation, chargée d'examiner et d'évaluer de manière systématique l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. Son objectif principal est d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs en apportant une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, en évaluant ses processus et en fournissant des recommandations pour les améliorées.

3. Les développements récents de l'audit interne

De la date de son apparition à nos jours, l'activité d'audit interne a connu plusieurs mutations pour devenir actuellement ce qu'elle est. Cependant, cette mutation ne cesse de se prolonger, aujourd'hui encore, sous différentes formes afin de retrouver une place digne de son nom dans la société.

Il y a quelques années encore, l'audit interne était une activité marginale dans presque tous les secteurs d'activités, activité qui s'est progressivement étendue à la suite des dernières réformes au niveau des entreprises. Ces développements se manifestent, dans le premier cas, par un élargissement significatif des objectifs ; et dans le second cas, par une extension du champ d'intervention.

Le développement de l'audit interne peut être illustré par les étapes par lesquelles cette activité a passé durant son existence :

3.1. L'audit de conformité (ou de régularité)

« *L'audit interne a commencé par l'audit de conformité* » ont écrit RENARD, USSBAUMER et ORIET (2018, p. 79).

L'environnement de contrôle insuffisant au sein des entreprises, largement répandu durant les années cinquante, où les techniques de management étaient encore élémentaires, trouvait son antidote dans le service d'audit interne, un service, qui était limité à un seul rôle « gardien des règles ».

D'après RENARD (2010, p. 59), au début de son apparition, l'audit interne vise à s'assurer que les dispositifs mis en place pour l'application des règles internes et de la réglementation externe sont appliqués et fonctionnent parfaitement. Il était encore limité aux aspects comptable et financiers, car, comme le précise ZIANI (2014, p. 13), les auditeurs internes, dans leurs premières années d'existence, « *ont été souvent appelés à aider les auditeurs externes à des examens des états financiers ou d'effectuer des travaux liés à la comptabilité* ».

tels que le rapprochement bancaire ». En revanche, en 1957, son champ d'intervention a été étendu à d'autres activités¹.

Dans le même contexte, REDING et ALL (2015, p. 80) précisent que les auditeurs internes, lors de l'audit de conformité, ont pour objectif principal de vérifier la conformité des activités réalisées aux lois et règlements.

S'informer sur les règles internes ou externes à appliquer au sein des entreprises et regarder si elles sont respectées par les exécuteurs n'exige pas une connaissance approfondie ni une analyse complexe (RENRAD, USSBAUMER, & ORIET, 2018, p. 80). Il faut toutefois marquer que, dès sa genèse, cette simple activité d'audit de conformité ne s'est pas confondu avec une banale inspection (ZIANI, 2014, p. 34). Ce type s'est, dès le début, imposé de trouver la cause des irrégularités et de recommander d'y porter remède afin que la lacune ne se reproduise plus. En faisant cela, l'auditeur interne a eu une expérience riche et variée dans le domaine de l'entreprise, ce qui leur permet d'apporter une valeur ajoutée et un soutien, à titre consultatif, aux personnels de celle-ci. Au total, dès cette époque, l'audit interne de conformité a commencé à contribuer à l'amélioration du contrôle interne.

Pour récapituler, l'audit de conformité se concentre principalement sur l'évaluation du respect des lois, des règlements et des politiques internes de l'organisation, en identifiant les écarts entre les pratiques actuelles et les exigences légales ou réglementaires.

Le développement de l'audit interne n'a pas engendré l'écroulement de l'audit de conformité, mais l'ajout de nouvelles stratifications. De plus, non seulement l'audit interne de conformité n'a pas écroulé, mais il connaît même un regain d'actualité.

3.2. L'audit d'efficacité

Même dans le parfait respect des réglementations, on s'est aperçu que des dysfonctionnements, nuisibles à la réalisation des objectifs, pouvaient se produire. De surcroît, la fragilité des procédures, l'insuffisance des méthodes de travail et la carence des outils de gestion utilisés par les dirigeants ne garantissaient pas la meilleure efficacité (RENRAD, USSBAUMER, & ORIET, 2018, p. 80). Par conséquent, la nécessité d'améliorer les règles relatives au fonctionnement, pour réaliser les objectifs, devient indispensable.

De ces constats est né l'audit interne d'efficacité, dont l'objectif est de développer une approche d'aide à la décision à tous les niveaux en vue d'optimiser le pilotage et la gestion des entreprises. Ce qui a conduit à étendre le champ d'investigation des auditeurs internes à tous les domaines couverts par le contrôle interne.

D'après BARNIA (2015, p. 50), l'audit d'efficacité permet d'avoir une vue d'ensemble et synthétique sur le fonctionnement d'un ensemble d'activités ou d'opération : « Optimisation des ressources, pertinence des méthodes et procédures, adéquation des moyens aux objectifs ».

¹ Site officiel de l'IIA : « <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/iia-historical-timeline/> » page consulté le 05 janvier 2017.

Contrairement à l'audit de conformité qui se concentre sur le respect des lois et des règlements, l'audit d'efficacité évalue la performance des processus et des systèmes de l'organisation afin d'identifier les opportunités d'amélioration et d'accroître l'efficacité opérationnelle.

Néanmoins, c'est la troisième étape (audit de stratégie) qui a marqué le véritable changement de direction qui a touché à la nature même de l'audit interne.

3.3. L'audit de stratégie

Premièrement, il faut bien signaler que les deux premiers types d'audit interne (conformité et efficacité) ne disparaissent pas. Bien au contraire, ils continuent à constituer l'essentiel des activités d'audit interne. C'est une dimension nouvelle de l'audit qui constitue le stade ultime de développement de la fonction (BARNIA, 2015, p. 51).

L'audit de stratégie ne veut pas dire que les auditeurs internes vont auditer la stratégie de l'entreprise (RENRAD, USSBAUMER, & ORIET, 2018, p. 81). Il consiste, d'après ZIANI (2014, p. 47), à vérifier la cohérence globale de l'ensemble des politiques et stratégies. C'est-à-dire, il a pour objet d'évaluer les chances de succès à terme de la stratégie suivie par cette entreprise en apportant des réponses appropriées aux questions suivantes :

- L'entreprise dispose-t-elle d'un bon contrôle interne pour l'élaboration et la mise en œuvre de la stratégie ?
- Dispose-t-elle des compétences requises pour la mettre en œuvre ?
- La mise en œuvre de cette stratégie est-elle compatible avec l'organisation existante ?
- Se donne-t-on les moyens pour mesurer son application ?
- Les résultats sont-ils communiqués de manière transparente auprès des personnels concernés ?

Une fois que cette série de questions analytiques est terminée, les auditeurs internes vont se livrer à un examen de synthèse :

- La stratégie définie est-elle en cohérence avec les stratégies et politiques appliquées pour les différentes activités de l'organisation ? La réponse ici doit être soit un « oui » ou un « non », il ne s'agit pas de porter un jugement de valeur particulier de type qui a tort et qui a raison ;
- En général, le système de contrôle interne de l'entreprise est-il de qualité suffisante pour que chaque acteur, à son poste de responsabilité, prenne en compte la stratégie définie au plus haut niveau ?

Ce qui a conduit à élargir au maximum le champ d'intervention des auditeurs internes à toutes les activités de l'entreprise.

4. Les domaines d'intervention de l'audit interne

Sur la base de la définition donnée par l'IIA, il est bien clair que l'audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités et fonctions de l'entreprise. Il a pénétré, selon

EBONDO WA MANDZILA (2004, p. 76), tous les domaines, toutes les fonctions, toutes les activités, toutes les opérations de l'entreprise et tous les stades décisionnels. En d'autre terme, tous les processus mis en œuvre au titre de l'organisation peuvent être audités.

Les domaines principaux dans lesquels l'audit interne opère sont multiples et ils varient selon les entreprises auditées et au sein même de celles-ci, en raison de leur importance significative. Ils comprennent la finance, la comptabilité, le management, les ressources humaines, l'informatique, la fiscalité, le marketing, etc.

Selon ces différents domaines d'intervention, la fonction d'audit interne, peut être considérée comme :

Un **audit comptable financier**, qui était défini par KHELASSI (2014, p. 17), comme la vérification de l'information comptable et financière par une personne indépendante et compétente suivant une démarche spécifique et par référence à des normes préétablies ;

Un **audit social**, qui était décrit par BERTIN (2007, p. 270), en ces termes : « *il regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au monde de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes* » ;

Un **audit marketing**, qu'« *Il analyse la position de l'entreprise au sein de son environnement et de son marché* » a écrit ZIANI (2014, p. 52) ;

un **audit fiscal**, qui aide les entreprises à choisir le régime fiscal le plus adéquat et à détecter les risques fiscaux, surtout ceux ayant pour origine des opérations spécifiques ou non récurrentes conduites par l'entreprise (GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, 2013, p. 82).

Aujourd'hui, d'après EBONODO WA MANDZILA (2004, p. 76), il est même attendu de l'audit interne qu'il joue un rôle **politique** en réglant les conflits entre les différents acteurs de l'entreprise (les actionnaires, les administrateurs, les dirigeants et toutes les autres parties prenantes).

5. L'audit interne et les fonctions voisines

Pour mieux comprendre la fonction d'audit interne il faut bien délimiter les frontières qui le séparent de ses fonctions voisines. Nous allons, dans ce qui suit, mettre en exergue les différences qui caractérisent cette fonction et ses fonctions voisines dans l'organisation ainsi que les relations qu'ils entretiennent.

5.1. L'audit interne et l'audit externe

CHEMANGUI (2009, p. 228) souligne, que l'auditeur, qu'il soit interne ou externe, est tenu de réaliser un certain nombre de contrôles de l'entreprise, afin de limiter les risques et d'apporter des jugements argumentés sur certains dysfonctionnements constatés lors leur mission.

A la différence de l'audit interne, qui a un rôle pluridisciplinaire, certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes élaborés est la mission principale de l'audit externe.

Pour le faire, il s'appuie sur la procédure qui concourt à la production des informations purement financières et comptables.

Malgré le rôle distinct de ces deux fonctions, IFACI et CNCC (2014, p. 14) notent qu'elles « ont en commun l'approche par les risques, l'évaluation de l'environnement de contrôle et une relation de confiance avec le comité d'audit ». En plus, non seulement elles participent parallèlement à l'amélioration de la qualité des informations fournies au conseil, mais aussi leurs rapports éclairent les organes de gouvernance sur l'efficacité du système de management des risques et de contrôle interne.

En ce qui concerne l'utilisation des auditeurs externes des travaux des auditeurs internes, l'IAASB¹ a révisé et publié à nouveau en 2013, la norme internationale (ISA 610, Utilisation des travaux des auditeurs internes), qui montre dans quelle mesure l'auditeur externe peut s'appuyer sur le travail des auditeurs internes (MIKOL, 2015, p. 12). La même norme précise, quant à la responsabilité de l'auditeur externe s'il utilise les travaux des auditeurs internes, que « l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux de la fonction d'audit interne ni par l'assistance directe qui lui est fournie par les auditeurs internes dans le cadre de la mission » (IFAC, 2017, p. 6).

Pour l'IFACI, l'interaction entre ces deux types d'audits, interne et externe, devrait se caractériser ainsi :

- La coordination efficace entre ces deux catégories d'auditeurs, lors de la planification des missions d'audit, afin d'éviter la duplication et les chevauchements entre eux ;
- La communication mutuelle des résultats obtenus, afin d'assurer conjointement la viabilité de l'entreprise ;
- La programmation des réunions, une par an au minimum, en vue de discuter de problématiques et de préoccupations communes, et notamment pour renforcer leur coordination ;
- L'assistance de responsable de l'audit interne aux réunions du conseil d'administration au cours desquelles les auditeurs externes présentent leurs travaux.

5.2. L'audit interne et le contrôle de gestion

Selon RENARD, USSBAUMER et ORIET (2018, p. 2), ces deux termes, audit interne et contrôle de gestion, sont nés à la même époque et dans le même pays : Entre 1920 et 1940 aux USA à un moment et dans un pays où la nécessité de mettre de l'ordre dans la gestion des organisations se faisait cruellement sentir pour une meilleure lisibilité et une plus grande efficacité.

Le contrôle de gestion constitue un ensemble de procédures (système de pilotage) mis en œuvre dans une organisation, avec pour objectif d'optimiser les performances des services, et d'améliorer le rapport entre les résultats obtenus et les moyens engagés. Il s'intéresse plus,

¹ The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), est un organisme de normalisation indépendant qui publie des normes, telles que les normes internationales d'audit, des directives de contrôle qualité et d'autres services, pour soutenir l'audit international des états financiers.

d'après BARNIA (2015, p. 26), à l'information financière et aux indicateurs de gestion qu'aux systèmes et procédures. Il coordonne et assure la convergence des buts à travers deux outils : le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique (RENRAD, USSBAUMER, & ORIET, 2018, p. 6).

Ces deux fonctions sont distinctes mais néanmoins complémentaires. Elles contribuent, avec des méthodes différentes, à mieux maîtriser les activités de l'entreprise. D'ailleurs, BERNIA (2015, p. 26), et AMARA et ELHADJE (2017, p. 360), trouvent que le but de contrôle de gestion consiste à éclairer, **d'une manière continue**, et pas seulement en temps de crise, le chemin stratégique des entreprises. Autrement dit, il les aide à fixer leurs objectifs et à bien piloter les activités en vue de leurs réalisations avec efficacité et efficacité.

Alors que le but de l'audit interne, selon ces mêmes auteurs, consiste à trouver, **par son intervention périodique** et pas continue, comment améliorer ce qui ne marche pas en examinant le passé et en recommandant des solutions pour éradiquer les causes des dysfonctionnements.

En bref, l'un et l'autre s'affirment comme des éléments essentiels du contrôle interne. Le contrôle de gestion accompagne la prise de décision sans être décideur, alors que l'audit interne ne décide pas non plus mais s'assure que les décideurs se trouvent dans des bonnes conditions pour décider. C'est pourquoi l'efficacité de leur collaboration et de leur communication devient un élément, très important, constitutif de la performance d'une entreprise, or, sa pérennité peut être mise en cause.

5.3. L'audit interne et l'inspection

Parmi les procédures manuelles d'audit interne, pouvant servir à tester les contrôles, il y a l'inspection. Il s'agit, d'après REDING et ALL (2015, p. 453), d'étudier les documents et les pièces justificatives d'une organisation et d'examiner physiquement ses actifs corporels. Cela se fait dans le but d'apporter les preuves nécessaires quant au contenu de ces documents, et de s'assurer directement et personnellement de l'existence et de l'état de ces actifs corporels. Cette inspection, réalisée par un auditeur interne, diffère de l'inspection proprement dite, réalisée par un inspecteur, à plusieurs niveaux.

Le but de l'inspection est de contrôler le respect des règles en vigueur sans les interpréter, ni les remettre en cause (ZIANI, 2014, p. 37) et (GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, 2013, p. 107). Sa préoccupation majeure, comme l'indique BARNIA (2015, p. 27), est de révéler les irrégularités et d'identifier les responsables afin de les sanctionner. L'audit interne révèle, lui aussi, les irrégularités et identifie leurs causes afin de les traiter et de les corriger via des recommandations et non des sanctions.

Contrairement à ce que l'audit interne prévoit sur le programme et la coopération entre les différentes parties prenantes (auditeur interne, audité et utilisateur en cas de mission d'assurance et auditeur interne et audité en cas de mission de conseil) pour réaliser les objectifs de la mission, l'inspection, selon BARNIA (2015, p. 27), est une : « *activité ponctuelle et inopinée basée sur l'effet de surprise* ».

5.4. L'audit interne et l'audit qualité

AUBERT et ALL, (2003, p. 90), ont défini l'audit qualité comme un « *questionnement méthodique réalisé par une personne indépendante de l'activité et dont les résultats sont documentés, qui permet d'évaluer de manière objective, étayée par des preuves, la conformité à un élément du système qualité* ». De cette définition, on constate que l'audit qualité est un processus systématique, indépendant et documenté permettant d'évaluer de façon objective la conformité de l'activité de l'entreprise dans son ensemble à des normes spécifiques (les normes ISO¹, les instructions internes de l'entreprise, un cahier des charges, une réglementation applicable, etc.).

Selon TERRAS et LAID (2020, p. 177), l'audit qualité peut être interne, effectué par le service qualité de l'entreprise afin d'évaluer les moyens mis en œuvre pour créer un produit ou un service de qualité, ou externe, effectué par un organisme certificateur dans le but d'évaluer la qualité d'un produit ou d'un service.

En fait, ces deux fonctions sont complètement différentes par rapport à l'objectif poursuivi, le domaine d'intervention et le référentiel utilisé. BARNIA (2015, p. 27) précise en ce qui concerne ces trois niveaux de divergence, que l'audit qualité vérifie la satisfaction des exigences des norme ISO et des référentiels élaborés par des organismes certificateurs tels que l'AFQM² et l'AFAQ³ pour le champ certifié. Tandis que, l'audit interne, vérifie la maîtrise des activités et des risques qui en découlent en se basant sur les exigences, soit du référentiel normatif de l'entreprise tels que les dispositions incluses dans les dispositifs de contrôle interne, dans les règlements et les lois, soit du référentiel élaboré en collaboration avec les audités.

6. Le rôle de l'audit interne

Le rôle de l'audit interne est fondamental dans le développement des organisations, il s'articule autour de trois axes principaux, à savoir : l'amélioration du contrôle interne, le renforcement de la gouvernance et la maîtrise de la gestion des risques. Le deuxième chapitre, *Audit interne, une forte valeur ajoutée pour les entreprises*, détaille très précisément ce rôle. Mais cela n'empêche pas de présenter, succinctement, la liste de tâches, proposée par IFACI (2018, pp. 1-5), à accomplir par un auditeur interne afin qu'il s'acquitte de ses responsabilités :

- Se préoccuper d'une définition précise des responsabilités, des pouvoirs de l'attribution des messages et du devoir de rendre compte.

¹ Les normes ISO sont une liste d'exigences spécifiques qui servent à évaluer la conformité des actions notamment des entreprises pour au final donner l'assurance à leurs clients que leurs produits et services sont conformes et aptes à l'emploi. Ils sont publiés par l'organisation internationale de normalisation.

² AFQM, en français : Fondation européenne pour la gestion de la qualité, est une fondation européenne à but non lucratif dédiée à promouvoir un cadre méthodologique pour l'évaluation de l'amélioration de la qualité.

³ AFAQ, Association Française pour l'Assurance Qualité, est créée en 1988 et a fusionné en 2004 avec l'association française de normalisation pour former le groupe Afnor. AFAQ est aujourd'hui une marque gérée par la société Afnor Certification, est la preuve objective qu'une organisation, un service, ou des compétences professionnelles sont conformes aux normes internationales.

- Garantir l'existence et la formalisation des processus d'approbation, des règles et ceux relatifs aux politiques de communication.
- S'assurer d'une gestion efficace des droits d'accès aux différentes informations afin de les valoriser au mieux.
- Évaluer le seuil de tolérance appliqué par le conseil et la direction générale aux risques de corruption.
- Évaluer la fiabilité et la crédibilité de la conception du programme anti-corruption.
- Souligner l'importance de coopération avec les autorités et du signalement des incidents auprès de la direction générale.
- Partager de manière transparente les informations avec les autres lignes de maîtrise des risques.
- Améliorer ses compétences et ses qualités et adopter des techniques adéquats d'analyse de données.
- Intégrer les éléments de culture d'organisation (croyances, valeurs et attitudes) dans les programmes de travail.
- Fournir une assurance sur l'évaluation des risques encourus tout au long de la procédure de fonctionnement.
- Fournir une assurance raisonnable quant à la gestion interne des risques.
- Rechercher des preuves de l'identification des risques entourant les activités de l'entreprise, de la mise en place de plans pour les gérer efficacement, et signaler toute faiblesse ;
- Développer et renforcer leur capacité à prendre en compte les changements de politiques et à mettre en œuvre des stratégies permettant de limiter les différents risques et de réagir en cas d'urgence.
- Développer et renforcer leur capacité d'évaluation des risques encourus tout au long de la procédure de fonctionnement.
- Réaliser la mission d'assurance de la conformité si ce n'est pas fait.
- Évaluer si les projets sont en phase avec la stratégie.
- Fournir une assurance sur le respect absolu des exigences en matière de reporting.
- Démontrer la fiabilité et l'exhaustivité des déclarations faites dans les rapports extra-financiers.
- Garantir la conformité avec la réglementation existante.
- Donner un éclairage sur les processus d'évaluation des décisions stratégiques et de réaction aux risques politiques.
- Évaluer dans quelle mesure l'organisation a établi une stratégie en matière de données ainsi que des règles de gouvernance des données.
- Recommander une meilleure supervision des décisions.
- Discuter avec le comité d'audit.

7. L'organisation d'un service d'audit interne

La décision de création d'un service d'audit interne au sein d'une organisation appartient, le plus fréquemment, au conseil d'administration et/ou à la direction générale. Par la suite, l'appui des dirigeants se révèle également très utile pour donner une impulsion à la démarche

d'audit, à l'ensemble de l'organisation, et positionner le service de telle façon qu'il reçoive l'attention nécessaire de la part des futurs audités.

7.1. Les obstacles de la création d'un service d'audit interne

D'après IFACI (2009, p. 10) la création d'un service d'audit interne au sein d'une organisation risque de se heurter aux contraintes suivantes :

- La première contrainte est d'ordre financier, car, l'installation d'un service d'audit interne représente un coût non négligeable pour une organisation, qu'une direction générale n'est pas obligatoirement prête à accepter tant qu'elle ne s'approprie pas les avantages et les améliorations qu'un tel service peut lui apporter ;
- En outre, si la création d'un tel service a été motivée par des événements extérieurs, tels qu'une recommandation des auditeurs externes ou un changement de législation, la direction peut ne pas accorder suffisamment d'importance au bon déroulement du service tant au niveau de l'expertise requise, du budget de fonctionnement, du rattachement hiérarchique, que de la mise en œuvre des recommandations. Cette absence de parrainage par la direction générale, peut entraîner un positionnement inadéquat du service d'audit interne et restreindre son champ d'intervention ;
- La personnalité professionnelle (**expertise et réputation**), de la personne nommée pour prendre la direction de ce service, peut constituer un véritable écueil. Car, trouver un auditeur interne qui ait suffisamment d'expérience et d'expertise pour organiser et gérer ce nouveau service peut être un challenge, ceci d'une part. d'autre part, nommer un junior, qui est, sans réelle crédibilité dans la pratique de cette fonction et qui aura du mal à s'imposer face aux audités et aux tiers « dirigeants, responsables de filiales ou de départements ayant une forte expérience et/ou une forte personnalité » peut constituer un obstacle ;
- La nature même de l'activité de l'audit interne et son vaste pouvoir d'intervention et d'investigation peuvent générer des inquiétudes au sein de l'organisation. Beaucoup d'a priori circulent sur cette activité qui reste encore souvent perçue comme une police interne ou le bras armé de la direction générale. Si l'entreprise dispose déjà d'un service de contrôle tel que « la gestion des risques, ou d'un service qualité », la pertinence de créer un service d'audit interne n'apparaîtra pas clairement à tous et ces services verront souvent d'un mauvais œil l'arrivée d'un nouvel intervenant très rapidement perçue comme un service concurrent de leur propre activité.

7.2. Les facteurs clés de succès de la création d'un service d'audit interne

IFACI (2009, p. 10) décrit les conditions nécessaires à la réussite de la création d'un service d'audit interne, ces conditions sont :

- Disposer d'un budget de fonctionnement largement suffisant pour la mise en place d'un service spécialisé et pour qu'il réunisse les compétences nécessaires à son bon déroulement ainsi qu'à la réalisation des missions prévues ;
- Assurer une relation hiérarchique adéquate avec la haute direction et le comité d'audit, « accès directs et réguliers à la direction générale et aux membres du conseil d'administration » ;

- S'assurer d'un comportement et d'une attitude irréprochable de la part des auditeurs internes dès les premières missions ;
- Déterminer d'une façon précise le rôle et les responsabilités du service d'audit interne ainsi que son périmètre d'intervention.

7.3. Les principales qualités d'un bon responsable de l'audit interne

CHAMBERS, ELDRIDGE et PARK (2010, pp. 3-5) mentionnent les qualités requises pour être un bon responsable de l'audit interne :

- Un sens aigu de l'activité de l'organisation : Pour un bon responsable de l'audit interne, Il est tout aussi important de connaître parfaitement l'environnement aussi bien interne qu'externe de son entreprise. Autrement dit, un bon responsable de l'audit interne doit savoir comment une entreprise se fonctionne et comment les dirigeants prennent les décisions et procèdent aux arbitrages opérationnels, chaque jour ;
- De réelles qualités de communicant : un bon responsable de l'audit interne doit être en mesure de transmettre un message « une information » clair, concis et pertinent, et capable de s'exprimer avec franchise et transparence ;
- Une intégrité et une déontologie sans faille : un bon responsable de l'audit interne doit faire preuve d'une intégrité absolue. En plus, il doit préserver son indépendance fonctionnelle ;
- Une expérience variée : un bon responsable de l'audit interne doit disposer de compétences techniques exceptionnelles, d'une solide connaissance des risques et du contrôle, et d'une expérience variée qui lui permettent d'effectuer son travail convenablement ;
- Une excellente connaissance des risques de l'entreprise : un bon responsable de cette activité doit se montrer à la fois rigoureux et suffisamment souple pour voir au-delà du plan d'audit établi, et assez habile pour mettre en relation les risques de l'entreprise avec les opportunités du marché ;
- Un don pour développer le talent : un bon responsable de l'audit interne transforme l'audit interne en un programme de développement, et met en place des programmes de formation continue, destinés à enrichir l'expérience des auditeurs ;
- Un courage inébranlable : un bon responsable de l'audit interne doit avoir le courage d'affirmer leur vision et leurs convictions. Et, Il doit avoir envie d'agir pour le bien de l'entreprise, et ne pas penser à sa propre carrière.

Après la création du service de l'audit interne, le responsable de ce service doit commencer par définir les parties prenantes internes et externes avec lesquelles il interagit.

7.4. Les parties prenantes de l'audit interne

L'audit interne interagit avec diverses parties prenantes, qui ont chacune leurs besoins et leurs exigences propres. Ces parties prenantes sont des instances internes, comme le conseil d'administration, la direction générale et le management, ainsi que des acteurs externes, comme les investisseurs, les créanciers, les autorités de régulation et de supervision, les

fournisseurs et les clients. Nous nous attarderons plus longuement, dans le chapitre suivant, à l'étude de ces différentes parties prenantes et leurs relations avec l'audit interne.

Section 02 : L'audit interne à l'échelle internationale

À l'échelle mondiale, l'Institute of Internal Auditors (IIA) est le représentant, l'organisme de normalisation et le centre de ressources pour le développement professionnel et la certification dans le secteur de l'audit interne dans le monde entier.

1. A propos de l'IIA

Porte-parole mondial de la profession de l'audit interne, l'IIA (the Institut of Internal Auditors) est une autorité reconnue et un leader incontesté dans la formation et la formulation de normes, lignes directrices et certifications. L'institut est Fondé en 1941, et il représente une association professionnelle internationale qui a pour objet essentiel d'assurer la diffusion des idées et des techniques les plus modernes en matière d'audit interne. Le siège mondial de l'IIA est situé à Lake Mary, en Floride, aux États-Unis.¹

L'Institut regroupe plus de 200 000 membres appartenant à plus de 165 pays et répartis au sein soit de « chapitres », pour l'essentiel en Amérique du Nord, soit d'Instituts nationaux. L'IIA est la voix mondiale, une autorité reconnue, un leader incontesté et le principal défenseur de la profession d'audit interne.

L'Institut a pour mission de fournir des orientations dynamiques à la profession d'audit interne à l'échelle mondiale. Les activités qui lui permettent de mener à bien cette mission consistent notamment, mais pas exclusivement, à (IIA, 2021):

- Promouvoir la valeur que les professionnels de cette activité apportent à leurs organisations ;
- Proposer des offres complètes de formation et de développement professionnel, des normes et d'autres directives de pratique professionnelle, ainsi que des programmes de certification ;
- Rechercher, diffuser et promouvoir les connaissances concernant l'audit interne et son rôle tout particulier en matière de contrôle, de gestion des risques et de gouvernance ;
- En diffuser et en promouvoir la connaissance auprès des professionnels et des parties prenantes ;
- Former les professionnels et autres personnes concernées aux meilleures pratiques de l'audit interne ;
- Favoriser le partage d'informations et d'expériences entre les auditeurs internes du monde entier.
- Etablir des normes et d'autres lignes directrices pour la pratique professionnelle ;
- Réunir les auditeurs internes de tous les pays de monde pour partager des informations et des expériences.

¹ Site officiel de l'IIA : « <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> », page consulté le 20 septembre 2021.

2. Les lignes directrices à l'intention des professionnels de l'audit interne

En se référant aux travaux réalisés par : (BARNIA, 2015, p. 22), (ZIANI, 2014, p. 21), (RENARD, 2010, p. 105 ; 106), (REDING, et al., 2015, p. 71), (CAKAR & GAUTIER, 2016, p. 3 ; 4), l'évolution de ces lignes directrices se résume ainsi :

Quelque année après la constitution de l'IIA, précisément en 1947, Les premières lignes directrices (le Statement of the Responsibilities of the Internal Auditor), sous formes d'un texte officiel encadrant les pratiques des auditeurs, ont été publiées. Ce document déterminait la définition, les objectifs et le périmètre de l'audit interne. Au fil des ans, et à mesure que la profession et le périmètre des activités d'audit interne ont évolué, ce document a été révisé plusieurs fois en conséquence, en 1957, 1971, 1976, 1981 et en 1990.

En 1968, l'institut a établi des lignes directrices d'ordre éthique à l'intention de ses membres en publiant un code de déontologie. L'IIA a également précisé les compétences que devaient posséder les professionnels de l'audit interne avec la publication du Common Body Of Knowledge (CBOK) en 1972.

En 1978, l'institut a publié les Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Celles-ci se composaient des règles et des directives spécifiques sur la manière de gérer la fonction d'audit interne. Ces normes ont été adoptées et traduites dans plusieurs langues par les instituts nationaux et sont restées pratiquement inchangées pendant les 20 années qui ont suivi leur publication. Cependant, pour faciliter l'interprétation de ces normes, L'IIA a publié des documents supplémentaires :

- Des règles accompagnant ces normes ;
- Les Professional Standards Practice Releases, communiquant la réponse de l'institut à des questions fréquemment posées ;
- Des prises de position de l'IIA ;
- Des études.

Pour s'adapter à l'environnement et à l'évolution des organisations, L'IIA a mis en place, en 1997, un groupe de travail (Guidance Task Force) chargé d'étudier les besoins et les mécanismes de communication des orientations pour l'avenir. Après plus d'un an de travaux, ce groupe a présenté son rapport, intitulé A Vision for the future : Professional Practices Framework for Internal Auditing (une vision pour l'avenir : le Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles de l'audit interne).

Ce rapport proposait une nouvelle définition de l'audit interne, ainsi qu'une nouvelle structure permettant de communiquer rapidement des orientations pertinentes pour la profession. Cette définition et cette structure ont été adoptées en 1999. Leur application a commencé avec la révision du code de déontologie en 2000 et l'achèvement de la rédaction des nouvelles Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les Normes) en 2002.

En 2006, les Normes étaient adoptées au plan mondial, avec des traductions autorisées dans 32 langues. Étant donné le statut et la reconnaissance grandissants de ces lignes directrices,

les Instituts nationaux ont ressenti le besoin de s'assurer qu'elles étaient claires, d'actualités, pertinentes et cohérentes à l'échelle internationale. Le processus de leur élaboration devait également être suffisamment réactif aux besoins de la profession et d'une transparence qui convienne aux parties prenantes. Un groupe de travail et un comité de pilotage ont été mis en place dans l'optique de réviser la structure des lignes directrices existantes, ainsi que leur processus d'élaboration, de révision et de publication.

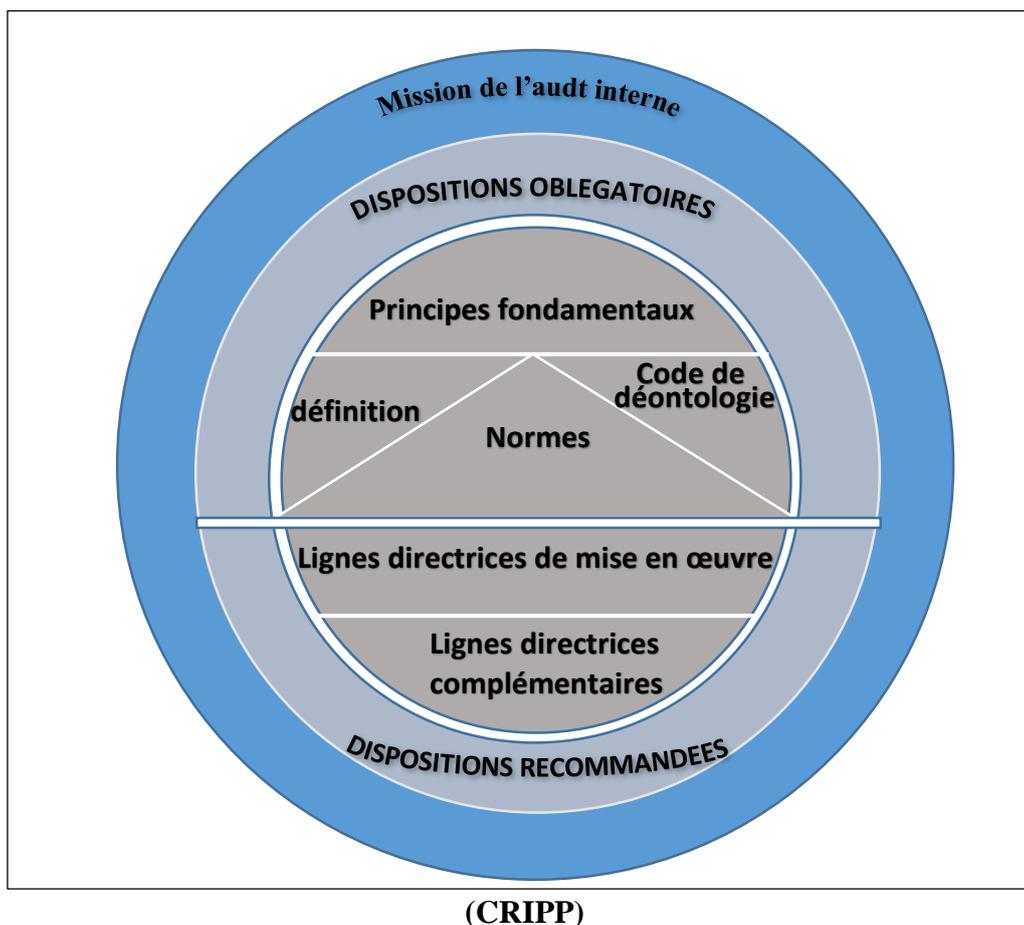
Cette révision a donné lieu à un nouveau (CRIPP) Cadre de référence international des pratiques professionnelles.

3. Le cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP)

Le Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) est la structure conceptuelle qui organise les lignes directrices de l'IIA (BOUANICHE, 2012, p. 41).

L'objectif du CRIPP est d'organiser, d'une manière plus claire et plus opportune les lignes directrices, il comporte à la fois des dispositions obligatoires (principes fondamentaux de l'audit interne, définition de l'audit interne, code de déontologie et Normes) et des dispositions recommandées (Lignes directrices de mise en œuvre, Lignes directrices complémentaires et Prises de position). Les composantes du CRIPP sont présentées dans la figure suivante.

Figure 1-1 : le cadre de référence international des pratiques professionnelles



Source : IIA, IFACI, cadre de référence international des pratiques professionnelles, IFACI, Paris, 2017, p.4.

3.1. Les dispositions obligatoires

Le respect de ces éléments est exigé et indispensable pour la pratique professionnelle de l'audit interne (IIA; IFACI, 2012, p. 7). D'ailleurs, l'IIA (2018, p. 1) note : « *La conformité au CRRIP est essentiel pour que les auditeurs internes et la fonction d'audit interne s'acquittent de leurs responsabilités* ».

Ces dispositions obligatoires sont, comme la figure ci-dessus le montre, complétées par des dispositions recommandées. Selon le nouveau CRIPP de 2017, les dispositions obligatoires continuent d'inclure la définition de l'audit interne, le Code de déontologie et les Normes. Elles intègrent toutefois une nouvelle composante : les principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

3.1.1. Les principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne

Les principes constituent la nouveauté la plus évidente du CRIPP, ils mettent en exergue la valeur stratégique de l'audit interne pour l'entreprise et, ils sont le socle des Normes et des autres composantes du CRIPP dans l'orientation et la structuration de la profession, ils se révèlent également très utiles pour toucher des publics externes. Ils sont en nombre de 10 (SEAGO, 2015, p. 32):

- Faire preuve d'intégrité ;
- Faire preuve de compétence et de conscience professionnelle ;
- Etre objectif et libre de toute influence indue (indépendant) ;
- Etre en phase avec la stratégie, les objectifs et les risques de l'organisation ;
- Etre positionné de manière appropriée et disposer des ressources adéquates ;
- Démontrer la qualité de l'audit interne et son amélioration continue ;
- Communiquer de manière efficace ;
- Fournir une assurance fondée sur une approche par les risques ;
- Etre perspicace, proactif et orienté vers le futur ;
- Encourager le progrès au sein de l'organisation.

3.1.2. La définition de l'audit interne

Le CRIPP a donné la définition suivante 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* » (IIA, 2017, p. 7).

D'après cette définition on constate que l'objectif principal de l'audit interne en général, et de chaque auditeur interne en particulier, est de créer de la valeur ajoutée pour l'organisation, et accroître et préserver la valeur de l'organisation en donnant avec objectivité une assurance, des conseils et des points de vue fondés sur une approche par les risques.

3.1.3. Le code de déontologie

D'après RENARD (2017, p. 38) le respect de ce code est toujours obligatoire, il a souligné ce point en notant : « *Le code de déontologie est pratiquement inchangé. Il faut souligner à nouveau son caractère obligatoire. Rappelons simplement la difficulté que les auditeurs internes rencontrent parfois pour faire respecter certaines de ces règles lorsqu'elles se heurtent à la culture de leur organisation. Ainsi peut-il en être de l'intégrité ou de la confidentialité. L'auditeur interne est alors fort démuni. Mais c'est précisément dans ces cas exceptionnels que la présentation de règles déontologiques issues d'un code international peut faire changer le regard des interlocuteurs. Les auditeurs internes ne doivent pas hésiter à faire usage de ce texte indispensable. A ce titre il devrait être mentionné dans la charte d'audit.* »

Le Code de déontologie établit les principes et attentes régissant le comportement des individus et des organisations dans la conduite de l'audit interne. Il a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession. Compte tenu de la confiance placée en l'audit interne, pour donner une assurance objective sur les processus de gouvernance, de management des risques, et de contrôle, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code.

IIA et IFACI (2017, p. 8) précisent que ce code va au-delà de la définition de l'audit interne et inclut deux composantes essentielles :

- Des principes 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 deux règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes, et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

3.1.3.1. Champ d'application et caractère obligatoire

Ce code de déontologie s'applique aux personnes et aux entités qui fournissent des services d'audit interne.

3.1.3.2. Principes et règles de conduite

D'après l'IIA et IFACI (2017, pp. 10-11) les auditeurs internes doivent respecter les principes suivants :

- **Intégrité**

Selon le dictionnaire Larousse, l'intégrité est la « *qualité de quelqu'un, de son comportement, d'une institution qui est intègre, honnête* ». RITTENBERG (2016, p. 7) précise que l'intégrité des auditeurs internes est à la base de la crédibilité et de la confiance accordées à leur jugement. A ce titre, ils :

- Sont dans l'obligation de réaliser et d'accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité ;

- Sont dans l'obligation de respecter la loi et de faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession ;
- Sont dans l'obligation de ne pas prendre sciemment part à des activités illégales ou de s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou leur organisation ;
- Sont dans l'obligation de respecter et de contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

- **Objectivité**

Selon le dictionnaire Larousse, l'objectivité est la « *qualité de quelqu'un, d'un esprit, d'un groupe qui porte un jugement sans faire intervenir des préférences personnelles* ». A cet égard, RITTNER (2016, p. 7) confirme que les auditeurs internes doivent montrer le plus haut niveau d'objectivité professionnelle en rassemblant, traitant et communiquant les données relatives aux activités examinées, et évaluer de façon équitable tous les éléments pertinents, avant de parvenir à une décision, et ne se laisser pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui. Pour bien faire preuve de cette qualité, les auditeurs internes :

- Sont dans l'obligation de ne pas prendre part à des activités 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 ;
- Sont dans l'obligation de ne rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel ;
- Sont dans l'obligation de révéler tous les faits dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités ou les processus examinés.

- **Confidentialité**

Selon le dictionnaire Larousse, la confidentialité est le « *caractère d'une information confidentielle ; secret* ». En effet, comme le précise l'IIA (2017, p. 9), les auditeurs internes doivent respecter la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent et ne les divulguer qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation professionnelle ou légale ne les oblige à le faire. A cet égard, les auditeurs internes :

- Sont dans l'obligation d'utiliser avec prudence et de protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ;
- Sont dans l'obligation de ne pas utiliser ces informations pour en retirer un avantage personnel, ou d'une manière quelconque qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs légitimes et éthiques et de leur organisation.

- **Compétence**

Selon le dictionnaire Larousse, la compétence est la « *capacité reconnue en telle ou telle matière en raison de connaissances possédées et qui donne le droit d'en juger* ». En conséquence, les auditeurs internes doivent utiliser et appliquer convenablement les

connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux (IIA, 2017, p. 9). A ce fait, les auditeurs internes :

- Sont dans l'obligation de ne s'engager que dans des missions pour lesquelles ils ont l'expérience, le savoir-faire et les connaissances nécessaires ;
- Sont dans l'obligation de réaliser leurs missions d'audit interne dans le respect des Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ;
- Sont, toujours, dans l'obligation de s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.

3.1.4. Les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Les Normes)

Les Normes sont des principes qui fournissent un cadre pour la réalisation des missions et la promotion de l'audit interne. On peut légitimement les identifier comme l'expression de processus, dispositifs et éléments propres à garantir que la fonction d'audit interne soit sous contrôle (BOUANICHE, 2012, p. 43).

D'après l'IIA (2018, p. 2), ces Normes sont pour objet :

- De guider l'application des dispositions obligatoires du Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne ;
- De fournir un cadre pour la réalisation et le développement d'un large éventail d'activités d'audit interne à valeur ajoutée ;
- D'établir les critères d'évaluation de l'audit interne ;
- De favoriser l'amélioration des processus et des opérations de l'organisation.

Les Normes du CRIPP sont constituées de deux principales catégories de normes :

3.1.4.1. Les Normes de qualification

Elles énoncent, d'après REDING et al (2015, p. 81), les caractéristiques que doivent présenter les services d'audit interne et les personnes accomplissant des missions d'audit interne.

3.1.4.2. Les Normes de fonctionnement

Elles décrivent, d'après REDING et al (2015, p. 81), « *la nature des missions d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis.* »

Les Normes sont organisées à l'aide d'un système de nombres et de lettres. Les Normes de qualification forment la série des 1000 et les Normes de fonctionnement la série des 2000. Les Normes de qualification comme les Normes de fonctionnement s'appliquent à la fois aux activités d'assurance et de conseil. Il existe aussi une sous-catégorie des Normes « Les Normes de mise en œuvre » elles sont présentées directement sous la Norme de qualification ou de fonctionnement à laquelle elles renvoient, et leur code comporte un « A » si elles ont trait à des activités d'assurance, et un « C » s'il s'agit d'activités de conseil (REDING, et al., 2015, p. 81).

Les deux catégories d'activités d'audit interne, les activités de conseil et d'assurance, ont été présentées dans la première section.

Les normes internationales d'audit interne sont largement reconnues comme les directives essentielles pour la pratique professionnelle de l'audit interne à travers le monde. Dans le contexte spécifique de l'Algérie, ces normes jouent un rôle crucial dans l'orientation et la régulation des pratiques d'audit interne. L'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (une entité associative au service de la promotion des bonnes pratiques de l'audit interne en Algérie conformément aux dispositifs de loi N06-12° du 12 janvier 2012) souscrit à ces normes et les considère comme les principes directeurs pour ses membres dans l'exercice de leurs fonctions. En tant que membre de l'Institut Français de l'Audit Interne (IFACI), l'AACIA a bénéficié de l'accès privilégié aux dernières mises à jour et publications de ces normes.

Pour consulter la liste des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (LES NORMES), vous pouvez télécharger l'intégralité du document PDF en cliquant sur le lien suivant : [CRIPP-2017-Normes-version-finale-amende-e-31052017.pdf]. Ce document, publié par l'IFACI, fournit une référence précise et exhaustive des normes à suivre en matière d'audit interne.

3.2. Les dispositions recommandées

Les dispositions recommandées présentent des pratiques pour une mise en œuvre efficace de la définition, des principes fondamentaux, du code de déontologie et des Normes.

Selon Le nouveau CRIPP de 2017, les dispositions fortement recommandées, de l'ancien CRIPP, deviennent des dispositions recommandées. Elles sont désormais constituées de deux composantes distinctes, Lignes directrices de mise en œuvre et Lignes directrices complémentaires.

3.2.1. Les lignes directrices de mise en œuvre

Les modalités pratiques d'application de l'ancien CRIPP ont évolué pour laisser place à des guides de mise en œuvre « Lignes directrices de mise en œuvre », cette nouvelle dénomination illustrant leur vocation : guider les auditeurs internes dans l'application des Normes.

Dans son article, SEAGO (2015, p. 32), explique que les modifications apportées à la dénomination et au contenu de ces modalités pratiques répondent, selon l'ex-vice-présidente de l'IIA, JENITHA John, à « *une volonté d'améliorer les orientations pour garantir des pratiques d'audit interne plus homogènes à travers le monde* ». Et que l'expression « guide de mise en œuvre » *est plus explicite et renforce la standardisation et l'harmonisation de notre vision en tant que profession d'envergure mondiale.* ».

Chaque guide de mise en œuvre décrira les activités nécessaires pour appliquer la norme visée, abordera la mise en œuvre proprement dite (les approches et problématiques à prendre en considération) et formulera des suggestions pour assurer la conformité à l'issue de la mise en œuvre.

Chaque guide de mise en œuvre propose des approches d'audit interne, des méthodologies et des points d'attention.

3.2.2. Les lignes directrices complémentaires

Selon SEAGO (2015, p. 33), Les guides pratiques et les guides pratiques d'audit des systèmes d'information de l'ancien CRIPP deviennent des lignes directrices complémentaires. Ces lignes ont une vocation par essence plus spécifique que les autres composantes. Elles traitent de thèmes d'actualité et de questions sectorielles, et proposent également des processus et des procédures détaillées.

La directrice de la recherche à l'IFACI, BEATRICE KI-ZERBO (2015, p. 33), estime que ces lignes directrices « *vont contribuer à renforcer la confiance dans l'audit interne* ».

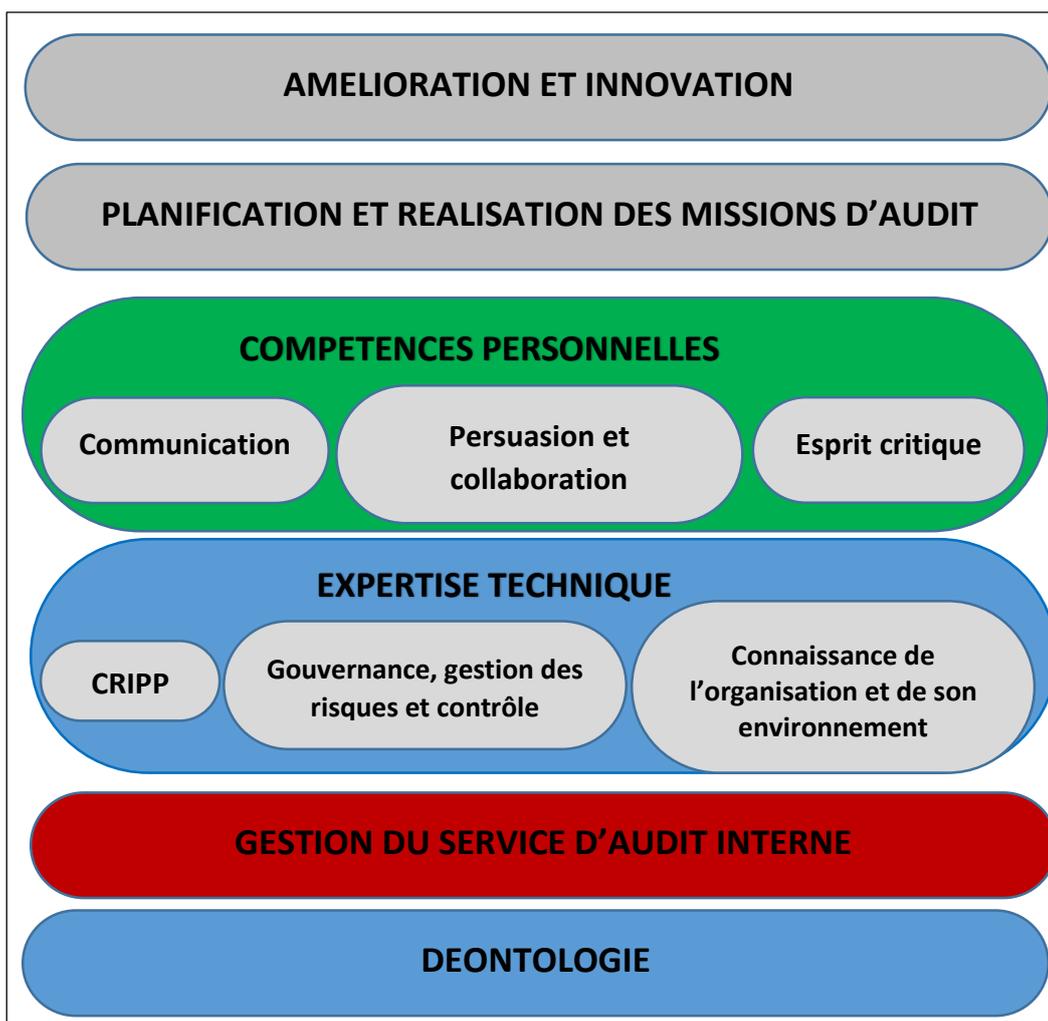
Les **prises de position** donnent des orientations sur des problématiques qui dépassent la simple caractérisation du travail des auditeurs internes et de la fonction d'audit interne. Elles ne sont pas écrites uniquement à l'intention des auditeurs internes, mais aussi pour d'autres parties intéressées, qui ne sont pas membres de la profession, comme par exemple, la direction générale, le Conseil et les membres du comité d'audit, ainsi que des parties prenantes extérieures, telles que les législateurs, les autorités de régulation et de supervision ou les autres experts avec qui les auditeurs internes sont amenés à travailler (REDING, et al., 2015, p. 102).

Les **Prises de position** ne feront plus partie du CRIPP. Cette décision s'explique par le fait qu'elles s'adressent davantage aux parties prenantes qu'aux professionnels de la fonction d'audit interne.

4. Le référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA

Le référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA, définit le niveau minimum de connaissances et de compétences, qui sont nécessaires pour répondre aux exigences du Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP). Ainsi, contribuer à la réussite de la profession d'audit interne. La figure 1-2, ci-dessous, illustre la structure de ce référentiel et les relations entre les différents domaines de compétences.

Figure 1-2 : Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA



Source : James Rose, orienter son parcours professionnel, IIA, Floride, p.5.

4.1. La déontologie

De façon générale, la déontologie, d'après BERTIN (2007, p. 186), désigne l'ensemble des devoirs liés à l'exercice d'une profession. Il renvoie, donc, aux obligations que des personnes ou des organisations sont tenues de respecter dans leur travail.

Par conséquent, on peut dire que ce terme, dans le domaine de l'audit interne, fait référence aux attentes fondamentales concernant le comportement attendu d'un professionnel de l'audit interne.

4.2. La gestion du service d'audit interne

La gestion judicieuse des ressources et activités d'audit interne est également fondamentale, quel que soit l'effectif du service. D'ailleurs, la Norme 2000 du CRIPP (IIA, 2017, p. 26) prévoit que : « *le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation* ».

L'interprétation de cette Norme indique que l'audit interne est géré efficacement si, et seulement si :

- Les objectifs visés par la mission d'audit interne sont atteints ;
- La mission est réalisée conformément aux normes du CRIPP ;
- Les auditeurs internes de l'organisation respectent le Code de déontologie et les Normes ;
- Les dysfonctionnements susceptibles d'avoir un impact sur l'organisation sont prises en compte.

4.3. L'expertise technique

L'expertise technique (CRIPP, gouvernance, gestion des risques et contrôle, connaissance de l'organisation et de son environnement) est nécessaire pour réussir la réalisation des activités d'audit interne.

D'après le guide d'audit « la création et la gestion d'une petite structure d'audit interne » de l'IFACI (2009, p. 13) : « *Le responsable de l'audit interne planifiera d'abord des missions pour lesquelles il dispose d'une expertise certaine, portant sur une problématique unique et qui pourront être traitées aisément* ». En ce qui concerne les missions, dont les auditeurs de l'organisation ne disposent pas l'expertise nécessaire pour en réaliser, le même guide, (p. 38), précise que : « *Le recours à la sous-traitance s'avère bénéfique lorsqu'une mission requiert une expertise spécifique dont l'équipe ne dispose pas* ».

4.4. Les compétences personnelles

Les compétences personnelles (communication, persuasion et collaboration, et esprit critique) sont importantes pour s'assurer que les informations, observations et recommandations fondées sur l'expertise technique ont un impact approprié sur l'organisation.

REDING et all (2015, p. 58) précise, en ce qui concerne cette qualité, que les auditeurs internes doivent être toujours : « *prêts à faire preuve de persuasion dans la communication avec tous les échelons de la hiérarchie, à établir des relations durables avec les audités et les clients, et à encourager activement le changement* ». Dans le même ordre d'idée, RENARD (2010, p. 20) trouve qu'à côté de l'expertise technique, les auditeurs internes devront faire preuve de talent, mais surtout de courage, pour écrire ce qui doit être écrit et dire ce qui doit être dit.

4.5. La planification et réalisation des missions d'audit interne

La Norme 2010, **Planification**, du CRIPP (IIA, 2017, p. 26) prévoit que : « *Le responsable de l'audit interne doit établir un plan d'audit fondé sur une approche par les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation* ». Comme le précise cette Norme, la planification vise à garantir que le champ de la mission d'audit couvre adéquatement les domaines les plus exposés aux principaux risques susceptibles d'empêcher l'organisation d'atteindre ses objectifs, ceci d'une part. D'autre part, elle veille à ce que les ressources humaines et financières affectées à la mission soient adéquates et suffisantes pour réaliser ce plan.

Quant à la **Réalisation**, la Norme 2300 du même CRIPP (p. 36) précise que : « *les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission* ».

Par conséquent, la réalisation optimale des missions d'audit interne nécessite des compétences en termes de planification, d'objectivité, de gestion des ressources et d'analyse stratégique.

4.6. L'amélioration et l'innovation

Puisque l'innovation et l'amélioration sont des armes concurrentielles qui peuvent faire la différence entre les organisations, les auditeurs internes sont tenus d'effectuer, de manière régulière, des formations professionnelles, afin de suivre de près l'évolution des besoins de leur organisation.

En fait, l'amélioration et l'innovation créent une dynamique positive en préparant l'organisation au changement vers un avenir durable et prospère.

Section 03 : L'audit interne en Algérie

Après l'effondrement des prix des produits hydrocarbures sur le marché international en 1986, ainsi les crises sociales qui l'ont suivi, l'Algérie a remis en cause son système économique (CHEKROUN, 2018, p. 08). A cet égard, elle a engagé plusieurs réformes socioéconomiques et politiques, parmi lesquelles figure la promulgation de la loi 88/01 du 12 janvier 1988 portant sur l'autonomie des entreprises publiques économiques.

1. L'évolution de l'audit interne en Algérie

- En Algérie, la fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition remonte à la promulgation de la loi 88-01 de 12 janvier 1988. Cette loi a obligé les entreprises publiques économiques à se doter de structures d'audit interne, en vertu de son article 40 (chapitre 5 du titre 2) qui stipule : « *Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes d'audit d'entreprises et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement et de gestion* ». Cette obligation était dans le but de lutter contre tout type de dysfonctionnement et d'aider tous les intervenants en entreprise à mieux maîtriser les procédures mises en œuvre afin de réaliser leurs objectifs.
- En 1989, l'Algérie a signé une convention intergouvernementale Algéro-française portant formation d'auditeurs internes algériens, dont la vocation est de former les auditeurs internes Algériens de façon dynamique et efficace sur : l'audit comptable et financier et audit GRH et Juridique, par les deux institutions françaises : ESSEC¹/Cergy Pontoise et IFACI/Paris, au travers de laquelle 117 auditeurs internes Algériens, représentant 38 entreprises, ont été formés.

¹ L'École Supérieure des Sciences Economique et commerciales, plus couramment ESSEC, est une école de commerce consulaire française, elle délivre des formations à la gestion dont notamment un cursus après des classes préparatoires appelé « grande 2cole » conférant le grade de master. Elle délivre également des masters spécialisés et une maîtrise en administration des affaires.

- En 1993, une autre convention intergouvernementale Algéro-française portant formation à l'audit interne a été signée pour pallier le déficit en auditeurs internes dont souffraient la plupart des entreprises algériennes à cette époque. Le dispositif de formation en question a permis la création de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) dont le principal objectif qui lui était assigné est le développement et la promotion de l'audit interne en Algérie. Depuis sa création, AACIA multiplie ses actions en direction des entreprises algériennes pour promouvoir et développer cette fonction en Algérie. BOUDIA et DEBBI (2010, p. 06) précisent que « *les initiatives accomplies par cette association visent à identifier les enjeux et le dynamisme de l'audit interne et guider les entreprises dans la mise en place de structures de l'audit* ».
- Le 25 septembre 1995, l'ordonnance 95/25 portant gestion des capitaux marchands de l'Etat a levé l'obligation légale de l'article 40 de la loi 88-01 tout en laissant l'initiative à l'entreprise dans ce domaine en vertu de l'article 28 qui stipule « *toutes les dispositions contraires à la présente ordonnance sont abrogées et notamment la loi n°88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques à l'exception de ses titres 3 et 4* ».
- En 1998 : la note numéro 36/STP/DPE/97 du 17 février 98, provenant du délégué aux participations de l'état, ordonne la mise en place des structures d'audit interne performantes
- En 2002, le gouvernement Algérien a entrepris d'autres initiatives en matière de législation dont l'objectif est d'améliorer le bon fonctionnement des entreprises, telles que le Règlement de la Banque d'Algérie n° 02/03 du 14 novembre 2002 relatif au contrôle interne des banques et établissements financiers, et la publication de la troisième orientation de Monsieur le chef du gouvernement, président du CPE, le 20 mai 2003, afin de finaliser la mise en place des dispositifs d'audit et du contrôle.
- En 2006, l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) a réalisé en collaboration avec le cabinet français Deloitte une étude portant sur les pratiques de l'audit interne en Algérie. Cette étude a révélé que les principaux problèmes qui se posent à ce moment se résument à l'insuffisance de textes de loi pouvant influencer positivement sur le contrôle et l'audit internes, notant que cette étude a ciblé 200 entreprises publiques.
- Le 30 janvier 2007, l'instruction du ministère de l'industrie et de promotion de l'investissement MIPI n°079/SG/07 ordonne la mise en place au niveau de chaque entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit et de contrôle interne.

L'audit interne, est donc apparu comme une fonction récente pour les entreprises algériennes. Il est important de signaler que l'Algérie a fourni quelques efforts pendant ces dernières années dans le développement de l'audit interne soit par des textes, des lois ou par la création de l'association des auditeurs consultants internes Algériens (AACIA), mais cette fonction n'a pas encore atteint sa maturité en comparaison avec les pays occidentaux telle que la France et les Etats-Unis et même par rapport à nos voisins le Maroc et la Tunisie. Notre cas pratique développe, de manière plus détaillée, la réalité de l'audit interne au sein des entreprises économiques algériennes.

2. L'AACIA : un cadre de référence pour la professionnalisation de l'auditeur interne Algérien

Si la mission d'assurer la diffusion des idées et des techniques, les plus modernes en matière d'audit interne dans le monde entier, est incombée à l'IIA, et dans les pays francophones à l'IFACI, en Algérie cette mission incombe à l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA), association agréée par les pouvoirs publics, et référentiel professionnel de l'audit interne en Algérie.

2.1. Présentation de l'AACIA

D'après l'ex-président de l'AACIA, Mohamed MEZIANE (2013, pp. 13-14) l'AACIA entretient, depuis sa fondation le 22 février 1993, des relations fructueuses avec les associations et les instituts de l'audit interne de plusieurs pays, elle est devenue membre de l'IIA en 1995.

L'AACIA participe régulièrement, en qualité de membre associé, aux activités de l'Union Francophone de l'Audit Interne (UFAI¹), et elle fait partie depuis le 5 mai 2010 de l'AFIIA² (La Fédération africaine des instituts des auditeurs internes). Elle assure depuis le 23 avril 2013, la Vice-présidence de l'AFIIA pour la région de l'Afrique du Nord.

2.2. Prestations et services

Selon le site officiel de l'association³, L'AACIA a pour objet : «

- *De promouvoir et de développer la pratique professionnelle de l'Audit Interne ;*
- *De créer et d'entretenir des liens entre les auditeurs pouvant favoriser la coopération et les échanges ;*
- *De proposer des axes de formation et de perfectionnement à l'Audit Interne ;*
- *De rassembler et diffuser une documentation sur l'Audit Interne ;*
- *De rechercher et développer des principes et des règles méthodologiques en respect de la déontologie de la profession ;*
- *De créer et d'entretenir des relations étroites avec les associations nationales et étrangères poursuivant des objectifs similaires ;*
- *De développer toutes autres activités se rapportant au domaine de l'Audit Interne. »*

L'adhésion à l'AACIA, selon MEZIANE (2013, p. 15), offre une opportunité réelle, aux auditeurs internes Algériens, pour renforcer leurs niveaux de rentabilité. Elle leur permet de profiter de certain nombre de prestations et de services qui devraient leur permettre d'accroître leurs compétences en matière d'audit interne.

¹ L'Union Francophone de l'Audit interne –UFAI-, association fondée en 1988 à l'initiative de l'IFACI, a pour vocation de promouvoir et de développer la pratique professionnelle de l'audit interne dans les pays totalement ou partiellement d'expression française, en regroupant les associations d'auditeurs internes de ce pays.

² L'AFIIA, créée en 2009, est la Fédération africaine des instituts des auditeurs internes du continent africain, elle facilite la coordination et la mise en œuvre des initiatives de développement de ses membres afin de développer une profession d'audit interne efficace.

³ Site officiel de l'AACIA, <https://aacia-dz.org/ciai/aacia/>, consulté le 26/04/2022.

L'AACIA organise, au profit des adhérents, des conférences débats, des colloques internationaux et régionaux autour de thématiques d'Audit Interne, et elle met à leurs disposition un fonds documentaire riche et spécialisé.

L'AACIA publie la revue l'Auditeur, organe d'information dédié à l'Audit Interne, qui peut être enrichi par des contributions thématiques de ses adhérents, et elle œuvre en collaboration avec l'IFACI à l'accréditation de formateurs.

L'AACIA organise des formations en Audit Interne élaborées et mis en œuvre par le corps formateur de l'Association. En collaboration avec l'IFACI, elle développe le DPAI (Diplôme, puis Degré Professionnel de l'Audit Interne), qui s'adresse aux auditeurs interne.

Conclusion du chapitre

Au terme de ces développements, il apparaît assez nettement que l'audit interne est une fonction relativement récente, puisque son apparition remonte à la crise économique de 1929 aux Etats-Unis. Au cours de son existence, l'audit interne a connu plusieurs mutations. Elle est passée de l'audit de conformité des dispositifs réglementaires à l'audit d'efficacité des organisations puis à l'audit de direction et de cohérence de la stratégie.

Les domaines principaux dans lesquels l'audit interne intervient sont multiples : la comptabilité, la finance, le management, le commerce, le marketing, la gestion des ressources humaines, la fiscalité, les processus de développement d'un produit, etc. A vrai dire, toutes activités réalisées par l'entreprise peuvent être auditées.

L'audit interne est en quelque sorte le pivot de ses fonctions voisines, car l'efficacité et l'efficience de ces fonctions dépendent plus que jamais de l'efficacité et de l'efficience de la fonction d'audit interne. La relation hiérarchique adéquate avec la haute direction ainsi que les qualités personnelles et professionnelles des auditeurs internes sont des facteurs clés de succès de la fonction d'audit interne.

Le CRIPP est le seul cadre normatif de la profession. Il fournit aux différentes parties prenantes un cadre de référence international des pratiques de l'audit interne afin qu'elles comprennent le rôle de celle-ci dans l'efficacité de la gouvernance, du management des risques et des dispositifs de contrôle interne. En revanche, à l'échelle nationale, la mission d'assurer la diffusion des idées et des techniques en matière d'audit interne incombe à l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens.

En somme, ce chapitre a permis de comprendre l'importance de l'audit interne dans un contexte globalisé, ainsi que les enjeux spécifiques à la pratique de l'audit interne en Algérie. Il constitue une première étape pour approfondir nos connaissances sur cette discipline, et pour explorer les pratiques et les outils utilisés par les auditeurs internes pour améliorer la performance et la gouvernance des organisations.

Ce chapitre ainsi que le chapitre deux : audit interne, une forte valeur ajoutée pour les entreprises et le chapitre trois : réalisation d'une mission d'audit interne forment la partie consacrée aux concepts fondamentaux de l'audit interne, que les lecteurs doivent connaître afin de mieux comprendre le cas pratique de cette thèse.

Chapitre 02 : Audit interne, une forte valeur ajoutée pour les entreprises

Introduction du chapitre

La création de la valeur ajoutée est l'un des principaux rôles de l'audit interne, d'ailleurs, la première partie de sa définition internationale stipule que (IIA, 2017, p. 7) : « *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*** ».

En outre, Le glossaire des normes confirme que, cette fonction apporte une réelle valeur ajoutée à l'organisation et à ses parties prenantes, en fournissant une assurance objective et pertinente quant à l'efficacité ainsi qu'à l'efficacité de ces processus de contrôle interne, de management des risques et de gouvernance, propose des solutions, apporte des recommandations et elle peut même participer indirectement à la décision. A cet égard, l'audit interne doit avoir une vue globale de toute l'organisation, et disposer des ressources et compétences nécessaires pour la réalisation de ses missions.

Le présent chapitre explique en quoi l'audit interne joue un rôle essentiel dans les processus de gouvernance, de contrôle interne et de la gestion des risques. Il décrit, en premier lieu, la gouvernance, dont il expose la définition, les composantes, les principes clés ainsi que les rôles et responsabilités qui y ont trait. Il analyse aussi le rôle de la fonction d'audit interne dans la gouvernance.

En second lieu, il traite le contrôle interne, en précisant la définition, les rôles et responsabilités de chaque acteur au sein de l'organisation ainsi que les diverses composantes du système de contrôle interne que l'organisation doit élaborer pour maîtriser et gérer ses opérations. Il analyse aussi le rôle de la fonction d'audit interne dans l'amélioration de contrôle interne.

Enfin, il décrit en détail la gestion des risques et en expose les composantes et principes clés ainsi que les divers rôles et responsabilités s'y rapportant. Il traite aussi le rôle spécifique que joue l'audit interne dans la gestion des risques.

Section 01 : Contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise

Avant de se lancer dans les détails de bonnes pratiques de gouvernances d'entreprise, il est important de bien comprendre ce qu'est la gouvernance d'entreprise et quels sont les cadres de référence, mondialement reconnus, qui l'organisent.

D'après REDING et al (2015, p. 249) plusieurs cadres de référence de la gouvernance existent, les plus reconnus au niveau mondial sont :

- Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (Cadbury), Angleterre, 1992.
- King Committee on Corporate Governance, Institute of Directors, Afrique du sud, 2002, mise à jour 2010.
- Code de gouvernement d'entreprise des sociétés cotées, AFEP MEDEF, France, 1995, révisé en juin 2013.

L'IIA et IFACI affirment que l'audit interne joue un rôle essentiel dans la gouvernance. Cette affirmation nous a conduit à s'intéresser à l'audit interne comme instrument au service de la gouvernance de l'entreprise et à analyser sa contribution.

1. Généralité sur la gouvernance d'entreprise

A l'origine, la gouvernance des entreprises ou le gouvernement des entreprises s'inscrit dans une perspective de la théorie de l'agence, à savoir un contrat par lequel une personne appelé le principal engage une autre personne appelé l'agent pour accomplir en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation de décision à l'agent. Donc, il s'agit d'une relation contractuelle qui lie les actionnaires aux dirigeants de l'entreprise, dont ces derniers gèrent conformément aux intérêts des actionnaires.

1.1. Définition de la gouvernance d'entreprise

D'après un guide élaboré par l'équipe de recherche de la banque mondiale (2005, p. 1), la définition la plus célèbre de la gouvernance d'entreprise a été fournie en 1992 par Sir Adrien Cadbury dans le « Rapport sur les aspects financiers de la gouvernance d'entreprise au Royaume-Uni » à savoir : « *La gouvernance d'entreprise est le système par le biais duquel les entreprises sont dirigées et contrôlées* ». Dans ce rapport, la gouvernance d'entreprise englobe tous les processus et techniques au moyen desquels les entreprises sont dirigées et contrôlées lorsque la propriété est distincte de leur direction.

Quant à la définition donnée par OCDE (REDING, et al., 2015, p. 130), la gouvernance d'entreprise « *fait référence aux relations entre la direction d'une entreprise, son conseil, ses actionnaires et d'autres parties prenantes. Il détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs, ainsi que les moyens de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats obtenus* ».

A ce titre, et selon un rapport élaboré par le département de la recherche de la Banque africaine de développement (2011, pp. 153-161) : C'est grâce aux efforts de la commission

King de l'Afrique du sud sur la gouvernance que, ce pays fait partie des meilleurs pays au monde dans ce domaine, et les rapports King sont devenus mondialement reconnus. Les dernières mises à jour de ces rapports affirment que la bonne gouvernance repose essentiellement sur l'efficacité de la direction, et que l'innovation, l'équité et la collaboration entre les acteurs de gouvernance constituent des conditions clés du passage à la durabilité, et demandent aux entreprises de ne plus se concentrer sur le seul résultat (c'est-à-dire des bénéfices pour les actionnaires) pour s'intéresser à un triple résultat (économique, environnemental et social).

Dans la même veine, et depuis 1995, l'AFEP et le MEDEF (2018, p. 01) développent des normes de gouvernance qui permettent aux sociétés cotées d'améliorer leur fonctionnement et leur gestion, dans une grande transparence, en élaborant un ensemble de recommandations exigeant et précis sur la gouvernance et particulièrement sur la rémunération de leurs dirigeants mandataires sociaux exécutifs et non exécutifs.

De même, l'Algérie a donné une sorte d'importance à la gouvernance en élaborant un code Algérien de gouvernance d'entreprise en 2009, dont le contenu sert de référence à l'ensemble des parties intéressées.

Pourquoi ce code ?

Ce code a pour objet de mettre à la disposition des entreprises algériennes un instrument didactique simplifié leur permettant d'appréhender les principes fondamentaux de la gouvernance et d'engager une démarche, en vue d'intégrer ces principes en leur sein.

Quelles sont les entreprises concernées ?

Ce code s'adresse de manière très particulière : à la grande masse des PME privées, et ; aux entreprises cotées en bourse, ou se préparant à l'être.

D'après ce code (Ministère de la PME et de l'artisanat; CARE; GOAL 08;, 2009, p. 16) la gouvernance d'entreprise est une philosophie managériale et un ensemble de dispositions pratiques visant à assurer la pérennité et la compétitivité de l'entreprise par le biais de :

- La définition des droits et des devoirs des parties prenantes ;
- Le partage des prérogatives et responsabilités qui en résultent.

A partir de ces définitions on constate que la gouvernance d'entreprises couvre les relations qui s'établissent entre, d'une part, les parties prenantes internes de l'entreprise ; d'autre part, entre celles-ci et les parties prenantes externes. Autrement dit, elle est le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées, assurant transparence, responsabilité, et efficacité pour équilibrer les intérêts des actionnaires et des autres parties prenantes. Elle détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs d'une entreprise, ainsi que les moyens de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats obtenus.

1.2. Les principes de la gouvernance d'entreprise

Ces principes ont pour objet d'aider les responsables de l'action à organiser et améliorer la gouvernance d'entreprise afin de favoriser l'efficacité économique, et assurer la croissance durable et la stabilité financière.

Compte tenu des conclusions du Forum G20/OCDE, sur la gouvernance d'entreprise qui s'est tenue à Istanbul le 10 avril 2015, les principes de la gouvernance ont été révisés, mis à jour et renforcés pour répondre aux exigences des parties prenantes. Des experts de grandes institutions internationales, notamment le Comité Bâle, le CSF et le Groupe de la banque mondiale, ont également pris une part active à cette révision. Ils ont soulevé les principes suivant (OCDE; G20;, 2015, p. 15.21.35.43.47.59) :

- Le régime de gouvernance d'entreprise devrait concourir à la transparence et à l'équité des marchés ainsi qu'à l'efficacité de l'affectation des ressources ;
- Un régime de gouvernance d'entreprise doit protéger les droits des actionnaires et faciliter leur exercice, et assurer un traitement équitable de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers. Tout actionnaire doit avoir la possibilité d'obtenir la réparation effective de toute violation de ses droits.
- Un régime de gouvernance d'entreprise doit instituer des incitations saines tout au long de la chaîne d'investissement et faire en sorte que le fonctionnement des marchés boursiers soit de nature à contribuer à la bonne gouvernance des entreprises.
- Un régime de gouvernance d'entreprise doit reconnaître les droits des différentes parties prenantes à la vie d'une société tels qu'ils sont définis par le droit en vigueur ou par des accords mutuels, et encourager une coopération active entre les sociétés et les différentes parties prenantes pour créer de la richesse et des emplois et assurer la pérennité des entreprises financièrement saines.
- Un régime de gouvernance d'entreprise doit garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise, notamment la situation financière, les résultats, l'actionnariat et la gouvernance de cette entreprise.
- Un régime de gouvernance d'entreprise doit assurer le pilotage stratégique de l'entreprise et la surveillance effective de la gestion par le conseil d'administration, ainsi que la responsabilité du conseil d'administration vis-à-vis de la société et de ses actionnaires.

1.3. Rôles et responsabilités au sein de la gouvernance

La gouvernance d'entreprise relève en premier lieu de la responsabilité du conseil d'administration. La première de ces responsabilités est de déterminer les parties prenantes principales d'une organisation. REDING et all (2015, p. 132) considère que les parties prenantes présentent l'une ou plusieurs des caractéristiques suivantes :

- Participent directement au fonctionnement de l'organisation ;
- Ne participent pas directement au fonctionnement, mais y ont un intérêt, ce que signifie que le résultat de l'activité de l'entreprise a une incidence sur ces parties prenantes ;

- Influencent certains aspects de l'activité de l'entreprise, sans être directement impliquées dans le succès de celle-ci.

Selon CAPRON (2008, p. 195) les attentes des parties prenantes doivent être intégrées dans les démarches stratégiques de l'entreprise. Pour cela, dès lors que les parties prenantes sont déterminées, le conseil d'administration doit comprendre et répertorier leurs besoins et leurs attentes pour y répondre du mieux possible. Si l'entreprise réussit à mettre en place un projet qui tient compte aussi bien de ses propres besoins et de sa stratégie interne que des besoins de ses parties prenantes, ses parties prenantes seront plus à même de s'investir dans la réussite du projet et donc de garantir son succès. De la même manière, cela favorise des relations stables et bénéfiques dans la durée.

Une fois que les attentes et les besoins des parties prenantes sont répertoriés, le conseil d'administration doit identifier les éventualités (peuvent être aussi bien des résultats qui portent atteinte à l'organisation que des résultats qui témoignent de l'incapacité de saisir une opportunité) qui seraient inacceptables pour ces principales parties prenantes. Puis, déterminer les seuils de tolérance pour les différents aspects (financier, conformité, opérationnels, et stratégiques) en fonction de l'appétence pour le risque de l'entreprise et les communiquer à la direction générale.

D'après REDING et all (2015, p. 137) Une fois que les seuils de tolérance et le champ des opérations sont déterminés, le conseil d'administration de l'entreprise délègue aux membres de la direction le pouvoir de gérer les opérations dans le respect de ces seuils, et en assurant la réalisation des objectifs de l'organisation. A cet égard, la direction générale veille à ce que l'ensemble des orientations et des pouvoirs délégués sont bien compris.

Dès lors que, le pouvoir de gérer les opérations est délégué, les propriétaires de risques « le directeur général et les autres dirigeants » doivent identifier, mesurer, gérer et piloter les risques, puis en rendre compte à leur hiérarchie.

1.4. La gouvernance couvre les relations qui s'établissent entre les parties prenantes

Ces relations sont largement régies et précisées par les statuts de l'entreprise, le droit des affaires, la règlementation et les contrats et conventions passés avec les tiers. Néanmoins, la valeur ajoutée apportée par la gouvernance est de préciser comment, dans ces différents cadre d'intervention, procéder avec rigueur, éthique et efficacité.

Selon MALLIN (2007, p. 49), le terme partie prenante se rapporte à n'importe quel individu ou groupe d'individus sur lesquels les activités de la compagnie ont un impact.

1.4.1. Les parties prenantes internes et leurs relations réciproques

Les parties prenantes internes (actionnaires, administrateurs et dirigeants) agissent dans le cadre de leurs organes statutaires (assemblée générale, conseil d'administration et direction), c'est seulement par l'intermédiaire de ces instances organiques que les passerelles sont établies et que les cumuls de fonction sont permis et décidés.

1.4.1.1. L'Assemblée générale des actionnaires

Selon l'OCDE (2006, p. 21) un régime de gouvernement d'entreprise doit protéger les droits des actionnaires et faciliter leur exercice. Pour la Banque Mondiale (2005, p. 5), une bonne gouvernance d'entreprise génère une valeur économique à long terme pour les actionnaires, tout en respectant les intérêts des acteurs économiques et de la société dans son ensemble. De même, Dans son article, DRAIFE (2018, p. 4) considère que les bonnes pratiques de gouvernance couvrent tous les niveaux de conflits d'intérêts (entre les actionnaires eux-mêmes ou entre les actionnaires et les administrateurs) et protègent les intérêts des actionnaires (droits élémentaires, principe de fonctionnement de l'assemblée générale et la distribution des dividendes).

• Droits élémentaires des actionnaires

D'après l'OCDE (2006, p. 21) Les droits élémentaires des actionnaires sont notamment le droit d'influencer la société (participer et voter aux assemblées générales des actionnaires), le droit d'être informé (obtenir les informations nécessaires à l'exercice de leurs droits et prérogatives), le droit de pouvoir céder ou transférer des actions et le droit de participer aux bénéfices ou aux résultats de la société.

Le code algérien de gouvernance d'entreprise (2009, p. 31) clarifie l'apport de la gouvernance d'entreprise aux droits élémentaires des actionnaires, en précisant la valeur ajoutée apportée par la gouvernance, à savoir :

- Les informations relatives aux ordres du jour et aux résolutions à prendre en assemblée générale doivent parvenir en temps opportun et sous une forme adéquate. Les procédures de fonctionnement de l'assemblée générale doivent être accessibles aux actionnaires et ne doivent pas entraver de façon déraisonnable l'exercice effectif des droits.
- Les informations pertinentes et significatives sur la société doivent parvenir en temps opportun et sous une forme adéquate.
- Les conditions et procédures de cession et de transfert de titres ne doivent pas entraver de façon déraisonnable la négociabilité des titres.
- Le partage des bénéfices doit être juste et transparent.

• Principe de fonctionnement de l'assemblée générale

Pour que les actionnaires jouissent de leurs droits, l'assemblée générale doit répondre à des principes d'organisation et de fonctionnement qui leur permettent d'exercer pleinement leurs prérogatives. A cette fin, le code algérien de gouvernance d'entreprise (2009, p. 33) affirme qu'une bonne gouvernance doit assurer que chaque actionnaire :

- Reçoit à temps toutes les informations relatives à la tenue des assemblées générales : lieux, dates, ordres du jour et la documentation complète et pertinente permettant de l'éclairer sur les projets de résolutions à prendre ;
- A la possibilité de donner effectivement son avis sur les points à l'ordre du jour, exprimer sa voix sur les questions soumises au vote et, au besoin, se faire représenter au vote ;

- A la possibilité de poser des questions au conseil d'administration, y compris des questions relatives à la révision des comptes.

- **La distribution des dividendes**

Le dividende représente le rendement qu'aperçoit un actionnaire en contrepartie de sa contribution au financement d'une firme et l'endossement du risque s'y impliquant (ALLAL & BENILLES, 2020, p. 462).

Pour une cohérence de la politique de dividendes avec la stratégie de l'entreprise, le régime de la gouvernance répond aux exigences suivants :

- Servir aux actionnaires des dividendes suffisants en contrepartie de leur financement dans l'entreprise.
- Maintenir un niveau d'investissement suffisant pour escompter des résultats dans le futur.

1.4.1.2. Le conseil d'administration

D'après le code de gouvernance des sociétés cotées (2018, p. 3) et le code algérien de gouvernance d'entreprise (2009, p. 36), pour chaque mission (pilotage ou contrôle), le conseil d'administration doit veiller à intégrer des principes de gouvernance.

- **Missions du conseil d'administration liées au pilotage et bonne gouvernance**

Parmi ses missions :

- Déterminer l'orientation stratégique et veiller à la traduire en programmes, projets et budgets ;

Le régime de gouvernance doit mettre la stratégie et ses déclinaisons, en cohérence avec les intérêts de l'entreprise.

- Nommer et révoquer les membres de l'équipe exécutive et procéder à leur installation ;

Le régime de gouvernance doit définir les critères de sélection et des systèmes d'évaluation transparents.

- Fixer les rémunérations de l'équipe exécutive et des administrateurs eux-mêmes ;

Le régime de gouvernance doit aligner ces rémunérations sur les intérêts à long terme de l'entreprise et de ses actionnaires.

- Veiller à la stabilité et à la bonne marche de l'entreprise dans le cadre de la loi ;

Le régime de gouvernance doit anticiper et traiter les conflits d'intérêts pouvant survenir et introduire des mécanismes de prévention des risques.

- **Missions du conseil d'administration liées au contrôle et bonne gouvernance**

Parmi ses missions :

- Contrôler la mise en œuvre et les résultats des programmes, projet et budgets ;

Le régime de gouvernance doit s'assurer de l'intégrité des système d'information, de l'indépendance effective et de l'impartialité de la vérification des comptes.

- Superviser l'équipe exécutive ;

Le régime de gouvernance doit veiller à la définition des responsabilités, et à la mise en place d'un système de reporting fiable et d'un système d'évaluation transparent.

- Suivre les conditions de stabilité et de l'entreprise.

Le régime de gouvernance doit surveiller les pratiques effectives de la société en matière de gouvernance, et le processus de diffusion de l'information et de communication de l'entreprise.

Selon le code algérien de gouvernance d'entreprise (2009, p. 38) la qualité d'un conseil d'administration s'apprécie dans l'équilibre de sa composition, et pour que ce conseil puisse s'acquitter convenablement de ses missions :

- Ses membres doivent pouvoir s'investir véritablement dans l'accomplissement de leurs missions ;
- Ils doivent avoir accès à des informations exactes, pertinentes ;
- Ils doivent jouir des compétences à l'exercice de leurs responsabilités.

1.4.1.3. La direction

Comme évoqué plus haut dans ce chapitre, la direction est sélectionnée et installée par le conseil d'administration. Les objectifs assignés à la direction et la rémunération doivent mettre en cohérence les intérêts, les objectifs, les moyens, les valeurs à défendre et les pouvoirs délégués à la direction.

- **Tâches incombant généralement à la direction**

D'après ZIANI (2014, p. 92) le dirigeant est l'élément clé de la gouvernance d'entreprise, parce que c'est lui qui va assurer le traitement quotidien de tous les aspects de la gouvernance, à savoir :

- Etablir et proposer la stratégie de l'entreprise à l'approbation du conseil d'administration ;
- Accomplir cette stratégie après son adaptation, dans le cadre des plans annuels et des budgets approuvés ;
- Garantir le coaching et la supervision de la gestion d'entreprise ;
- Informer le conseil d'administration des résultats atteints par rapport aux objectifs fixés ;
- Rendre compte au conseil d'administration toutes les informations nécessaires, en vue de lui permettre de piloter, suivre et contrôler les activités de l'entreprise.

1.4.2. Les relations de l'entreprise avec les parties prenantes externes

La société devrait admettre que les contributions des différentes parties prenantes externes représentent une ressource précieuse et indispensable pour la réalisation des objectifs. Pour cela, il importe que lesdites parties aient accès aux informations nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités.

Un bon régime de gouvernance doit encourager une coopération active entre la société et ses parties prenantes pour assurer la pérennité.

1.4.2.1. Les pouvoirs publics

L'amélioration des relations avec les pouvoirs publics passent, obligatoirement, par le respect de la loi, particulièrement dans trois domaines : celui de la fiscalité, celui de la législation du travail et celui de la protection de l'environnement.

Il en résulte la nécessité de suivre de près l'évolution des textes réglementaires dans ces domaines et de s'acquitter de ses obligations.

1.4.2.2. Les banques et autres institutions financières

La transmission en temps opportun, des informations correctes et complètes sur sa situation financière renforce sa confiance avec ces parties, pour cela, l'entreprise doit doter d'un système de gouvernance qui lui permette l'élaboration et la transmission de ce type d'information.

1.4.2.3. Les fournisseurs

Ils peuvent être considérés comme des créanciers de second rang, à travers les délais de paiement qu'ils peuvent accorder. Collaborer avec un bon fournisseur permet à l'entreprise d'avoir une performance d'achat, de gagner du temps et de développer la création de valeur, pour cela, il est impératif de faire un suivi continu de chaque fournisseur pour vérifier si tel ou tel fournisseur est en parfait accord ou non avec la stratégie de l'entreprise en matière de qualités des produits, du traitement des commandes et de facturation.

1.4.2.4. Les clients

Dans un contexte concurrentiel accru, la fidélisation et la satisfaction des clients doivent être placées au cœur de la mission de l'entreprise. Pour cela, elle doit doter d'un bon système de gouvernance qui lui permet de déterminer si l'entreprise répond parfaitement aux attentes des clients (le prix, la qualité, la sécurité des biens et service, les délais...).

1.4.2.5. Les employés (les premiers clients) de l'entreprise

Le degré de participation des salariés à la gouvernance des sociétés varie d'une entreprise à l'autre, et ce à travers la représentation des salariés au conseil d'administration et aux comités d'entreprise, ce que lui permet de prendre en considération le point de vue des salariés pour certaines décisions importantes. D'après l'OCDE et G20 (2015, p. 44), il existe des conventions internationales et des normes qui affirment les droits des salariés à être informés et consultés et à prendre part à des négociations.

2. L'audit interne, un outil indispensable pour renforcer la gouvernance d'entreprise

« une gouvernance efficace doit viser à assurer la transparence, la confiance et éviter idéalement toute asymétrie de l'information » (CAPURSO, 2015, p. 33).

Les revues de la gouvernance, qui sont apparues en raison des crises financières, ont donné l'occasion à l'audit interne de contribuer à la prévention des manquements en matière de gouvernance, de contrôle interne et de la gestion des risques. De là, le rôle de l'audit interne a pris une importance grandissante au cours de ces dernières années, et les attentes de conseil d'administration et de la direction générale à l'égard de l'audit interne évoluent.

IFACI et IIA (2015, pp. 3,5) précisent que, l'audit interne peut améliorer les conditions de la prise de décision et vérifier l'efficacité de sa mise en œuvre. Ce qui montre que, son intervention devra donc s'envisager à différents moments : avant, pendant ou après la prise de décision. Dans son rapport de 2009 IFA et IFACI (pp. 17,18) annoncent que, l'audit interne doit vérifier, de façon indépendante et objective, la mise en œuvre de la politique définie par la direction, s'assurer de l'application effective des instructions et des procédures afférentes à l'organisation, et recommander des améliorations qui se traduisent par des actions opérationnelles.

En ce sens, IFA et IFACI (2009, p. 17) exigent l'indépendance de l'audit interne en ajoutant que, les responsabilités de l'audit interne vis-à-vis des organes de gouvernance doivent être clairement formalisées dans une charte ou tout document équivalent affirmant les principes de l'indépendance de l'audit interne et précisant les conditions de son exercice.

Etant donné que, la culture de l'organisation influence de manière importante et directe la réussite de la gouvernance des organisations, SIEGFRIED et RAMAMOORT (2016, p. 5;6) considèrent l'audit de la culture de l'organisation très essentiel afin de promouvoir la préservation de valeur (qui est généralement la priorité du conseil d'administration) et de soutenir les efforts de création de valeur conduisant à une croissance et à un succès stratégique.

Dans son article, EL MOUSSELY (2018, p. 70) note à ce sujet que l'audit interne : « joue un rôle important au service de la gouvernance, il s'agit d'un mécanisme de surveillance visant à réduire les conflits d'intérêts entre les parties prenantes ». De cette note on constate que, l'asymétrie d'information existant entre les parties prenantes est considérée comme un indice générateur de ces conflits d'intérêts.

Qu'est-ce que c'est l'asymétrie d'information ?

EBONDO WA MANDZILA (2004, p. 84) soulève que l'asymétrie d'information décrit une situation dans laquelle une partie prenante détient de l'information (parfaite) qu'un autre n'a pas.

Selon ZIANI (2014, p. 169), l'asymétrie d'information liée à la gouvernance comporte trois niveaux :

- L'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires (les administrateurs) ;

- L'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants ;
- L'asymétrie d'information apparaît quand les actionnaires souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne.

Dans les sociétés anonymes à structure unique, le conseil d'administration (garant des intérêts des actionnaires), est l'instance essentielle de contrôle des dirigeants. Les membres de ce conseil (les administrateurs), ne peuvent exercer leur pouvoir que s'ils disposent des informations faibles et pertinentes sur l'ensemble. Or, les dirigeants à qui les actionnaires ont donné mandat pour gérer à leur place, possèdent une parfaite connaissance de l'entreprise, y compris les risques qui lui sont associés. En bref, les dirigeants en savent plus que les actionnaires, et cette asymétrie d'information dont sont victimes les actionnaires constitue un moyen redoutable dont n'hésitent pas à se servir les dirigeants lorsqu'apparaissent des divergences d'intérêts entre eux et les actionnaires. Dans le même ordre d'idée AITEK-BOUMAZA (2016, p. 48) souligne que « *les administrateurs rencontrent des difficultés dans l'exercice de leur contrôle, car l'évaluation des actions des dirigeants est délicate en raison de la complexité des tâches des managers et des asymétries informationnelles* ». EBONDO WA MANDZILI (2004, p. 19), a également soulevé ce point en citant : « *les administrateurs externes n'exerçant aucune fonction à l'intérieur de l'entreprise que celle d'administrateur sont en situation d'asymétrie d'information par rapport aux dirigeants et administrateurs internes (qui exercent une activité dans l'entreprise : dirigeant ou administrateur salarié par exemple)* ». RAHEJA (2005, p. 2), a mis l'accent sur la nécessité de la présence des administrateurs internes dans le conseil d'administration, elle les considère, d'un côté, comme une source importante d'information spécifique de l'entreprise, ce qui va réduire l'asymétrie entre la direction et les actionnaires et, d'un autre côté, ils aident les administrateurs externes à évaluer la gestion de l'entreprise. IAYADENE (2016, p. 61), a également soulevé cette nécessité, en citant : « *l'absence de la présence d'administrateurs internes dans le conseil d'administration des entreprises permettrait au chef de la direction de bénéficier d'un avantage considérable en raison de l'asymétrie de l'information* ».

En définitive, l'accès direct à l'information est l'une des principales sources de pouvoir des dirigeants (qui peut exacerber les conflits), ils sont tenus de la transmettre aux administrateurs en toute transparence, et en temps utile. L'audit interne joue un rôle central en vérifiant la fiabilité et la sincérité des informations transmises, ce qui lui offre la possibilité de contribuer à la réduction de l'asymétrie d'information. ZIANI (2014, p. 170) trouve que l'audit interne est en effet considéré « *comme étant un superviseur de la production d'information* », il garantit la transparence des informations afin que les administrateurs prennent les décisions qui permettent à l'organisation d'atteindre ses objectifs, et garantir l'intérêt des propriétaires. De même, l'audit interne est perçu par ATEK-BOUMAZA (2016, p. 62) comme un outil privilégié de contrôle destiné à réduire les écarts de perception entre les dirigeants et les actionnaires d'une entreprise.

Pour réussir, l'entreprise doit instaurer un cadre de référence générique pour toutes ses décisions, qu'elles soient à long terme, à moyen terme ou au jour le jour. Dans la plupart des entreprises, l'audit interne peut constituer l'un des principaux mécanismes de cette réussite.

Mais pour bien comprendre comment, il faut appréhender la façon dont les entreprises sont structurées.

Section 02 : Contribution de l'audit interne à l'efficacité du système de contrôle interne

Une bonne gouvernance passe par deux éléments essentiels : premièrement, un bon système de contrôle interne et deuxièmement, une gestion stratégique des risques. La gestion des risques est traitée en détail à la troisième section de ce chapitre.

Plusieurs référentiels du contrôle interne existent. D'après REDING et all (2015, p. 249) les plus reconnus au niveau mondial par les comptables, le management, les auditeurs internes et externes sont:

- Le référentiel intégré de contrôle interne, publié par le COSO en 1992 et actualisé en 2013 ;
- Recommandations sur le contrôle (souvent appelé Cadre CoCo), publié en 1995 par l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) ;
- Internal Control: Reused Guide for Directors on the Combined Code (connu sous le nom de rapport Turnbull), publié par le Financial Reporting Council, qui est paru pour la première fois en 1999 et a été actualisé en 2005 ;
- Le cadre de référence de l'AMF, publié en 2007 sous l'égide de l'Autorité des Marchés Financiers français et actualisé en 2010.

1. Définition du contrôle interne

Il existe plusieurs définitions du contrôle interne, parfois partielles, souvent complémentaires, mais jamais contradictoires. La plus connue, parce que historiquement la première de nature universelle, (Bernard, Gayraud, & Rousseau, 2013, p. 25), est celle du COSO qui, définissait le contrôle interne comme : « *Un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité* »

D'autres définitions du contrôle interne ont ensuite été données par les autres référentiels :

D'après REDING et all (2015, p. 250), Le cadre CoCo a défini le contrôle interne comme, « *un ensemble d'éléments d'une organisation qui soutiennent les personnes et offrent une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation dans les catégories suivantes : efficacité et efficience des opérations, fiabilité du reporting interne et externe, conformité aux lois et règlements, ainsi qu'aux règles internes* ».

Toujours d'après REDING et all (2015, p. 250), Le rapport Turnbull stipule qu'un système de contrôle interne « *englobe les règles, processus, tâches, comportements et autres aspects d'une organisation qui offrent l'assurance raisonnable qu'ils facilitent le fonctionnement efficace et efficient, lui permettent de réagir comme il se doit face aux risques majeurs portant sur l'activité, les opérations, les aspects financiers, la conformité, etc. Afin de réaliser les objectifs de l'organisation relatifs à la sauvegarde des actifs, l'identification et*

la gestion du passif, la qualité du reporting, la conformité aux lois et règlements applicables »

Selon l'IFACI (2011, p. 07), La définition retenue par Le cadre de référence de l'AMF est la suivante : « *Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :*

- *Contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et*
- *Doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.*

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- *La conformité aux lois et règlements ;*
- *L'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;*
- *Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;*
- *La fiabilité des informations financières. »*

Ces référentiels comportent des définitions analogues du contrôle interne qui décrivent un processus apportant une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une organisation dans trois catégories : opérations, reporting et conformité. Ces catégories sont désignées différemment d'un cadre de référence à l'autre, mais leurs composantes sont pour l'essentiel les mêmes. En conséquence, la suite de cette section utilise le référentiel du COSO pour étudier plus en détail ces diverses composantes.

Selon l'IFACI (2014, p. 18) le référentiel du COSO représente :

- Un moyen d'appliquer le contrôle interne à tout type d'organisation, quel que soit son secteur d'activité ou sa forme juridique ;
- Une approche fondée sur des principes, flexible, laissant la place au jugement pour la conception, la mise en place et le pilotage du contrôle interne ;
- Des conditions nécessaires à un système de contrôle interne efficace, notamment en ce qui concerne la mise en place et le fonctionnement des principes et des composantes, et la manière dont ces composantes fonctionnent conjointement ;
- Un moyen d'identifier et d'analyser les risques, de développer et de gérer des modalités de traitement appropriées pour les maintenir dans des limites acceptables, tout en portant une attention accrue à la lutte contre la fraude ;
- L'opportunité d'une extension du contrôle interne, au-delà du reporting financier, à d'autres types de reporting et à des objectifs liés aux opérations et à la conformité ;
- L'opportunité de supprimer les contrôles inefficaces, redondants ou inefficients en termes de réduction des risques qui compromettent la réalisation des objectifs de l'entité.

2. Les différents aspects du contrôle interne

Le contrôle interne est une notion très importante pour les entités quel que soit leur domaines d'activités, et plus une entreprise a une taille importante, plus ses dispositifs de contrôle interne sont importants.

2.1. Aspect comptable

OCDE (2016, p. 10) précise en ce qui concerne l'aspect comptable de contrôle interne, qu'il regroupe l'ensemble des procédures qui favorisent, au sein de l'organisation, l'établissement des comptes et états financiers sincères et réguliers.

2.2. Aspect administratif et organisationnel

Quant à son aspect administratif et organisationnel, OCDE (2016, p. 10) indique qu'il s'agit d'un mode d'organisation inhérent à l'organisation et qui lui permet, grâce à un ensemble de procédures, de promouvoir l'efficacité de sa gestion

2.3. Aspect législatif et réglementaire

Cet aspect contraignant du contrôle interne vient pour imposer le respect des directives et règles tant internes qu'externes (OCDE, 2016, p. 10).

3. Le rôle et la valeur ajoutée du contrôle interne

Le contrôle interne aide les entités à réaliser leurs principaux objectifs, à maintenir et à améliorer leur performance. D'après l'IFACI (2014, p. 17), Le Référentiel intégré de contrôle interne, publié par le COSO, permet aux organisations de développer, de manière efficace et efficiente, des systèmes de contrôle interne qui s'adaptent aux évolutions de l'environnement de l'entreprise, visent à maîtriser les risques en les ramenant à des niveaux acceptables, et permettent une prise de décision éclairée et une bonne gouvernance.

IFACI (2014, p. 20) indique que le contrôle interne est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de trois catégories d'objectifs :

- Objectifs liés aux opérations : ils concernent l'efficacité et l'efficience des opérations. Il s'agit notamment des objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que de sauvegarde des actifs ;
- Objectifs liés au reporting : ils concernent le reporting interne et externe, financier et extra-financier. Ils peuvent viser la fiabilité, le respect des délais, la transparence ou d'autres exigences des régulateurs, des organismes de normalisation reconnus ou des instructions internes ;
- Objectifs liés à la conformité : ils concernent le respect des lois et règlements applicables à l'entité.

Selon IFACI (2006, p. 11), Le renforcement du contrôle interne est source de valeur ajoutée et permet notamment de :

- Favoriser la transparence et la fiabilité des informations financières ;
- Optimiser l'efficacité de l'organisation et des processus ;

- Garantir le bon fonctionnement ;
- Assurer la qualité de la gouvernance.

DFCG et IFACI (2013, p. 4) soulignent que un contrôle interne efficace assure un rôle de vigilance permanente et d'alerte en cas d'incidents ou de dysfonctionnements.

D'un point de vue comptable, Masselin et Maders (2014, p. 113) estiment qu'un bon contrôle interne doit :

- Prévenir les erreurs et les fraudes ;
- Protéger l'intégralité des biens et des ressources de l'entreprise ;
- Gérer rationnellement les biens de l'entreprise ;
- Assurer un enregistrement correct en comptabilité de toutes les opérations.

Il est essentiel de considérer que la valeur ajoutée du contrôle interne n'est pas directement mesurable par des indicateurs de productivité identiques à ceux qui sont applicables à des activités plus opérationnelles. L'atteinte des objectifs du contrôle interne n'engendre apparemment pas de gain direct, exprimable en termes financiers, contrevenant ainsi à l'appréhension intuitive et courante que nous avons de la notion de valeur. Il est, en effet, plus difficile d'évaluer le bénéfice induit par le respect des lois et règlements que celui occasionné par la vente d'un objet. Cette difficulté à quantifier le gain obtenu est l'une des difficultés rencontrées pour valoriser l'apport du contrôle interne.

Dans le même ordre d'idée, l'IFACI (2010, p. 16) déclare que la mesure de la valeur ajoutée du contrôle interne n'est pas immédiate car elle renvoie à :

- Des attentes et des parties prenantes multiples ;
- Des produits et des coûts / ressources difficiles à isoler et à quantifier ;
- Un dispositif dynamique. Certains résultats dépendent des phases d'implantation du dispositif (Mise en place / déploiement / maintien en condition opérationnelle) ou des évolutions en cours dans l'organisation (fusion-acquisition, nouvelle stratégie, etc.).

4. Les composantes et les principes du contrôle interne

Le référentiel intégré de contrôle interne de COSO découpe les éléments du contrôle interne en cinq parties et regroupe dix-sept principes :

4.1. L'environnement du contrôle

Il s'agit de veiller à ce que l'organisation comporte une définition claire des responsabilités, dispose des ressources et des compétences adéquates et s'appuie sur des outils, des procédures, des systèmes d'information, et des pratiques appropriées.

L'environnement de contrôle interne d'une organisation est un élément très important, dans la mesure où il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles. Cette composante fondamentale du contrôle interne constitue le fondement et la base de la construction du contrôle interne, il est fondé sur des principes qui doivent être respectés, Ki-Zerbo (2013, p. 17) souligne la nécessité de la mise en œuvre de ces principes, qui sont en nombre de 5 :

- L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques ;
- Le conseil d'administration fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne ;
- La direction, agissant sous la surveillance du conseil d'administration, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs ;
- L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs ;
- L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.

Ces éléments favorisent l'adhésion aux valeurs de l'organisation et le travail en équipe pour la réalisation des objectifs.

Pour IFACI (2011, p. 07) une bonne connaissance de l'environnement de contrôle est très nécessaire car elle permet à la fois :

- De mieux interpréter les résultats de l'évaluation du dispositif de contrôle interne ;
- D'identifier les facteurs clés qui empêcheraient la réalisation des objectifs de contrôle ;
- D'utiliser les points forts de cet environnement comme levier pour faciliter les améliorations du dispositif de contrôle.

4.2. L'évaluation des risques

Un risque est défini comme la possibilité qu'un événement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs (COSO, PwC, & IFACI(trad), 2014, p. 107). Il se mesure en termes de conséquences et de probabilité. Cette connotation négative du risque doit se transformer en : une opportunité que l'entreprise doit anticiper, comprendre et gérer dans le cadre de sa stratégie pour atteindre ses objectifs et créer de la valeur.

Le contrôle interne est un système de prévention, d'évaluation et d'analyse des risques pesant sur la réalisation des objectifs de l'organisation. L'organisation doit déployer un dispositif visant à recenser, évaluer et analyser les principaux risques identifiables au regard de ses objectifs et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques.

Il s'agit d'un processus qui permet de déterminer comment ces risques devraient être gérés, d'après Ki-Zerbo (2013, p. 17) il est vraiment primordiale que :

- L'organisation spécifie les objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques associés aux objectifs ;
- L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre de responsabilité et elle procède à leur analyse de façon à déterminer les modalités de gestion des risques appropriées ;
- L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs ;
- L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.

4.3. Les activités de contrôle

Les activités de contrôle peuvent se définir comme étant l'application des normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management. Ces opérations permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise. Elles sont réalisées à tous les niveaux de l'entité et à divers stades des processus métier, à cet égard, l'organisation (Ki-Zerbo, 2013, p. 17) :

- Sélectionne et développe les activités de contrôle qui contribuent à ramener à des niveaux acceptables les risques associés à la réalisation des objectifs ;
- Sélectionne et développe des activités de contrôle général en matière de système d'information pour faciliter la réalisation des objectifs ;
- Met en place les activités de contrôle par le biais de directives qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui mettent en œuvre ces directives.

4.4. Information et communication

Il s'agit de mettre en place un dispositif de diffusion d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités. La communication interne est le vecteur par lequel l'information est diffusée dans toute l'organisation, en amont, en aval, et de façon transversale. La communication externe revêt un double aspect : elle permet de recevoir en interne des informations externes pertinentes et de fournir des informations aux tiers conformément à leurs exigences et à leurs attentes.

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités, à ce titre, l'organisation (Ki-Zerbo, 2013, p. 17) :

- Obtient ou génère puis utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne ;
- Communique en interne les informations nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne, notamment en ce qui concerne les objectifs et les responsabilités associés au contrôle interne ;
- Communique avec les tiers au sujet des facteurs qui affectent le bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.

4.5. Le pilotage

Le pilotage consiste en des évaluations continues, qui sont intégrées au cœur des processus métier à tous les niveaux de l'entité (COSO, PwC, & IFACI(trad), 2014, p. 185).

Les systèmes de contrôle interne doivent, eux-mêmes, être contrôlés afin qu'en soient évaluées, dans le temps, les performances qualitatives. Pour cela, il convient de mettre en place un système de suivi permanent ou de procéder à des évaluations périodiques, ou encore de combiner les deux méthodes pour s'assurer que chacune des cinq composantes du contrôle interne et les principes qui leur sont associés sont mis en place et fonctionnent.

Pour assurer le bon pilotage, l'organisation :

- Sélectionne, met au point et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont bien mises en place et fonctionnent ;
- Évalue et communique les faiblesses de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctrices, notamment à la direction générale et au conseil d'administration.

La mise en place de ces dix-sept principes permet un contrôle interne efficace. Il est important qu'ils ne soient pas considérés comme des éléments distincts et discontinus, mais qu'au contraire ils fonctionnent conjointement au sein d'un système intégré. Chacun des dix-sept principes fonctionnant conjointement contribue à réduire à un niveau acceptable le risque qu'un objectif ne soit pas atteint.

Un principe non mis en œuvre ou des principes ne fonctionnant pas conjointement met le dispositif à risque (IFACI & PWC, 2013, p. 12).

Dans tous les cas, la surveillance du contrôle interne passe par la mise en place d'un dispositif d'auto-évaluation pour chaque processus et activité, placé sous la responsabilité du manager opérationnel. On retrouve également la notion de surveillance dans toutes les actions de supervision réalisées par l'encadrement, à partir de listes de points clés à vérifier.

5. Les acteurs du contrôle interne

La définition du contrôle interne montre que ce dispositif concerne tous les acteurs intervenant au sein d'une organisation : direction générale, conseil d'administration, comité d'audit, entités opérationnelles et fonctionnelles, etc. et même certains secteurs externes tels que les commissaires aux comptes ou les autorités de contrôle pour les activités réglementées.

Tout acteur doit s'attacher à identifier les événements pouvant obérer sa capacité à atteindre un objectif, et par conséquent à définir des actions permettant leur maîtrise à niveau acceptable, et à s'assurer de la mise en œuvre effective des actions (OCDE, 2016, p. 13). Donc, on peut dire que le contrôle interne est l'affaire de tous, tous les membres de l'organisation sont concernés, mais plus particulièrement :

5.1. Le conseil d'administration

En matière de contrôle interne, les attentes et les besoins du conseil d'administration et de son comité d'audit, quand il existe, sont en priorité axés sur la fiabilité de l'information comptable et financière ainsi que sur le respect des procédures, des politiques, et des réglementations en vigueur.

Le conseil d'administration apprécie les caractéristiques essentielles du contrôle interne à partir des comptes rendus de la direction générale (RENARD, 2012, p. 35). Il est chargé de vérifier que cette direction a mis en place un système de contrôle interne efficace. Pour remplir cette mission, le Conseil doit bien comprendre les risques qui pèsent sur l'organisation, ainsi que la manière dont la direction générale maîtrise ces risques à un niveau acceptable (REDING, et al., 2015, pp. 265-266).

Selon le référentiel de l'AMF, Autorité des Marchés Financiers, Le conseil d'administration vérifie auprès de la Direction Générale que les dispositifs de pilotage et de contrôle sont de nature à assurer la fiabilité de l'information financière publiée par l'organisation (AMF, 2007, p. 32). Et, le Président du Conseil d'Administration, des entreprises cotées en bourse, est responsable de l'élaboration du rapport sur les procédures de contrôle interne, comprenant notamment celles de ces procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable (AMF, 2007, p. 23).

L'efficacité des membres du Conseil est indispensable à un système de contrôle interne efficace, car la direction générale a la capacité de contourner les contrôles et de faire disparaître les preuves en cas de comportement contraire à l'éthique ou de fraudes (REDING, et al., 2015, p. 269)

Comme expliqué précédemment, le Conseil est l'ultime responsable de la mise en place par la direction générale d'un système de contrôle interne efficace.

5.2. La direction générale

Le COSO souligne que le contrôle interne est l'affaire de chacun des managers, mais c'est aussi l'affaire du manager des managers, c'est-à-dire la direction générale qui doit veiller à la cohérence et la coordination de l'ensemble (RENARD, 2012, p. 66). D'après IFACI (2010, p. 34) Elle joue un rôle central et unique puisqu'elle a une double mission:

- Elle joue le rôle de moteur en définissant les grandes lignes directrices ;
- Elle s'assure de l'efficacité du dispositif en évaluant périodiquement le caractère adéquat et approprié du système de contrôle interne et de gestion des risques.

Son rôle est donc essentiel, singulièrement au démarrage d'un projet de mise en place du contrôle interne : il lui appartient alors de susciter l'adhésion et de prévoir les ressources nécessaires, et elle devrait évaluer le système de contrôle interne de l'entité, en portant une attention particulière à la façon dont les dix-sept principes sont appliqués pour faciliter la mise en place des composantes du contrôle interne (IFACI, 2014, p. 27).

5.3. L'audit interne

Lorsqu'il existe, le service d'audit interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions. Dans le cadre de ses missions de conseil, il lui arrive souvent, de participer activement à l'élaboration du système de contrôle interne. Mais il n'est en aucun cas responsable de la mise en place et du fonctionnement du dispositif (RENARD, 2012, p. 37).

5.4. Le personnel de la société

Chaque collaborateur concerné devrait avoir la connaissance et l'information nécessaire pour établir, faire fonctionner et surveiller le dispositif de contrôle interne, au regard des objectifs qui lui ont été assignés (AMF, 2007, p. 17).

Mais parmi le personnel, ce sont les responsables opérationnels qui jouent le rôle essentiel : ce sont eux qui motivent, organisent et contrôlent les activités dont ils ont la charge. Pour ce faire, ils participent à l'identification et à l'évaluation des risques relatifs aux tâches qu'ils assument, et proposent et/ ou mettent en œuvre les dispositifs de contrôle interne adéquats (RENARD, 2012, p. 38).

6. La coordination des acteurs

La multiplicité des acteurs du contrôle interne crée beaucoup de complexité, entraîne des redondances et peut affaiblir son efficacité. La question de la bonne coordination de cet ensemble est donc de la plus haute importance. Les missions essentielles de coordination sont de (IFACI, 2008, pp. 18-19):

- S'assurer du déploiement du dispositif de contrôle interne tel que l'a défini la direction générale ;
- Proposer une allocation de ressources à consacrer au dispositif de contrôle interne et à son évaluation permanente ou périodique qui soit bien proportionnée à la situation, à la taille et aux enjeux de l'entreprise ;
- Veiller à la bonne diffusion des informations relatives aux politiques de contrôle interne, à tous niveaux ;
- S'assurer du bon déploiement des programmes de formation ;
- Partager et échanger sur la cartographie des risques ;
- S'assurer que les contrôles et les procédures sont proportionnés aux risques correspondants et que les coûts sont maîtrisés ;
- Promouvoir et développer les programmes d'auto-évaluation du contrôle interne ;
- Prendre en compte l'analyse des principaux incidents constatés et les résultats des contrôles réalisés ;
- Eliminer les contrôles redondants, bloquants ou inutiles ;
- Echanger toutes informations sur les différents programmes de contrôle ou d'audit ;
- Coordonner les plans d'actions correctives et apprécier les enjeux, les priorités, les compétences et les moyens nécessaires, localement ou en assistance interne ou externe.

7. L'auto-évaluation du contrôle interne

L'auto-évaluation permet d'évaluer la force et la maturité des dispositifs de contrôle interne des différentes entités de l'organisation. Elle est susceptible d'être initiée à la demande de la Direction Générale pour lui donner une vision globale du dispositif. Rarement, elle peut être réalisée à la demande du responsable opérationnel pour lui permettre d'apprécier et d'améliorer la maîtrise de ses activités. La démarche permet de revoir les objectifs clés de chaque activité, les risques pouvant les impacter et le contrôle interne défini pour maîtriser ces risques.

7.1. Définition de l'auto-évaluation

Les auto-évaluations de contrôle interne sont des techniques de questionnement dont les questions s'adressent directement au management qui doit répondre aux questions portant

sur les contrôles clés des activités de son périmètre de responsabilité (Maders, Masselin, & Fratta, 2015, p. 200).

D'après l'Unité de Recherche de l'IFACI (2008, p. 135) « *l'auto-évaluation du contrôle interne est une démarche initiée par la direction générale, supportée par la hiérarchie et mise en œuvre et utilisée par les opérationnels pour évaluer la qualité de contrôle interne de leurs activités.* »

Selon le dictionnaire cordial le mot auto-évaluation signifie « *une démarche qui vise à une évaluation de ses capacités par soi-même.* » Alors, la démarche d'auto-évaluation du contrôle interne signifie une évaluation par soi-même de son propre contrôle interne, et chaque employé impliqué dans le processus opérationnel a la responsabilité de vérifier que les opérations qu'il a traitées le sont conformément aux objectifs et principes du contrôle interne.

En peu de mots, l'auto-évaluation du contrôle interne est un processus où les employés évaluent eux-mêmes l'efficacité des contrôles internes de leur organisation pour identifier et corriger les faiblesses.

7.2. La place de l'auto-évaluation dans le système de contrôle interne

En 2016, une étude (OCDE, p. 20) a démontré que l'appréciation et la surveillance du contrôle interne passe, en premier lieu, par la mise en place d'un dispositif d'auto-évaluation pour chaque processus et activité, placé sous la responsabilité du manager opérationnel.

Selon l'Unité de Recherche de l'IFACI (2008, p. 135) cette auto-évaluation ne se confond pas avec l'évaluation du contrôle interne, dont la responsabilité doit être confiée à un acteur indépendant, généralement l'auditeur interne.

D'après l'Unité de Recherche de l'IFACI (2005, p. 11) le contrôle interne comporte au moins trois groupes d'intervenants :

- Les opérationnels : responsables du contrôle interne des activités quotidiennes ;
- La Direction Générale et la hiérarchie : responsable de l'initialisation et de la mise en œuvre d'une démarche d'**auto-évaluation** du contrôle interne ;
- L'Audit Interne : responsable de contrôler périodiquement la qualité du dispositif de contrôle interne.

7.3. Les responsabilités

La **direction générale**, en tant que premier responsable du contrôle interne (IFACI, pp. 1-2):

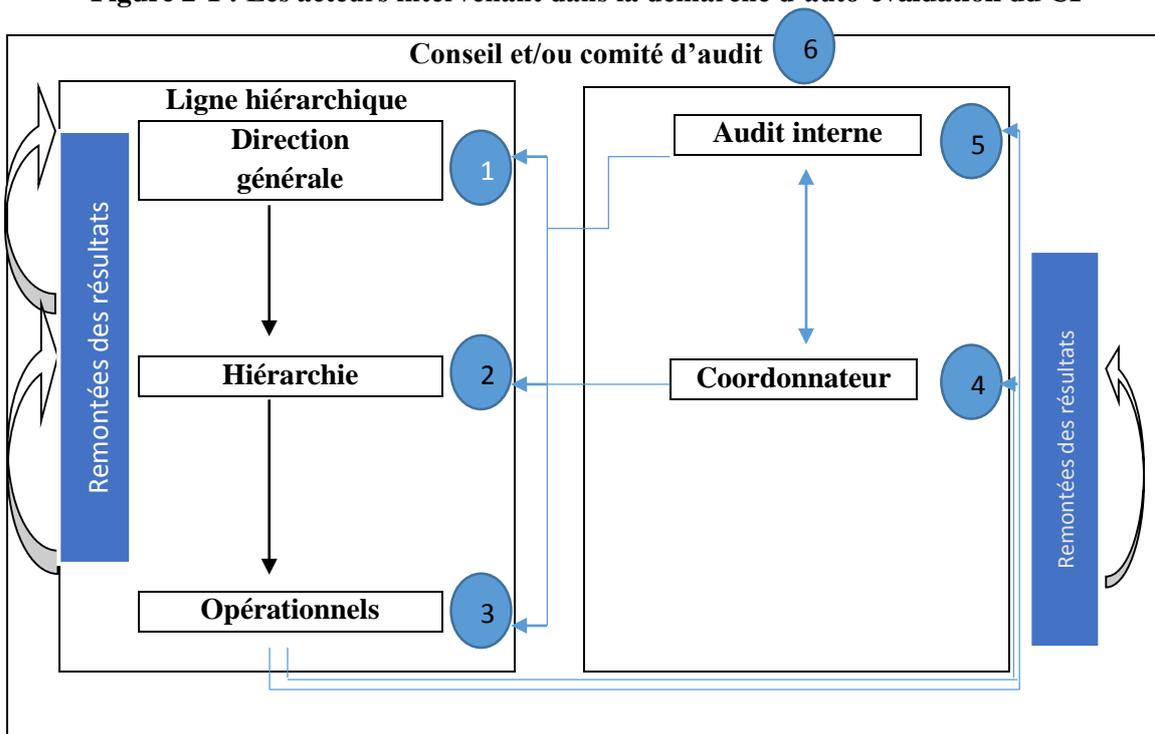
- Promeut, développe et pilote le programme d'auto-évaluation du contrôle interne et assure une assistance à sa mise en œuvre par les directions opérationnelles et fonctionnelles ;
- Traite, consolide et commente les informations et les résultats d'auto-évaluation avec l'audit interne ;
- Discute des pistes d'amélioration avec les directions métiers et fonctionnelles.

De son côté, la vérification du processus et des résultats de l'auto-évaluation par l'**audit interne**, est une invitation forte, pour tous, à effectuer leur auto-évaluation avec sincérité et transparence, et confère aux dirigeants un niveau d'assurance globale probablement plus satisfaisante encore qu'une simple addition de mission d'audit traditionnel (IFACI, 2008, p. 08).

7.4. La démarche d'auto-évaluation du contrôle interne

La figure suivante propose une représentation des acteurs intervenant dans la démarche d'auto-évaluation du contrôle interne :

Figure 2-1 : Les acteurs intervenant dans la démarche d'auto-évaluation du CI



Source : unité de recherche de l'IFACI, l'auto-évaluation du contrôle interne, IFACI, Paris, 2005, p. 13.

7.4.1. La direction générale

Comme nous l'avons déjà indiqué, la direction générale de l'entreprise prend la décision de la mise en œuvre d'une telle démarche et décide de l'utilisation qui en sera faite. Son appui est crucial afin que la démarche soit crédible auprès des opérationnels (Unité de Recherche de l'IFACI, 2005, p. 14).

7.4.2. La hiérarchie

La hiérarchie mobilise ses équipes opérationnelles sur la mise en œuvre et l'évaluation des dispositifs de contrôle interne et coordonne en direct toute la démarche d'auto-évaluation du contrôle auprès des opérationnels. Elle peut en effectuer une synthèse pour la direction générale (Unité de Recherche de l'IFACI, 2005, p. 14).

7.4.3. Les opérationnels

Les opérationnels effectuent les travaux d'auto-évaluation et, le cas échéant, proposent des plans d'action afin de corriger les dysfonctionnements recensés. Ils remontent les résultats à leur ligne hiérarchique, au coordonnateur et à l'audit interne (Unité de Recherche de l'IFACI, 2005, p. 14).

7.4.4. Le coordonnateur

Le coordonnateur est le gardien du processus et du référentiel d'auto-évaluation. Il donne les critères de réalisation et coordonne ce processus. Unité de recherche de l'IFACI (2005, p. 14) note que ce coordinateur peut éventuellement être l'audit interne.

7.4.5. L'audit interne

Dans le cas où l'Audit Interne n'est pas coordonnateur du processus, il en est au moins une partie intéressée et peut apporter son expertise au coordonnateur pour les phases amont de construction des référentiels, des outils et des méthodologies (Unité de Recherche de l'IFACI, 2005, p. 14).

7.4.6. Le conseil éventuellement via le comité d'audit

Le conseil s'intéresse aux résultats de l'auto-évaluation du contrôle interne, ces résultats peuvent lui remontés via, soit la ligne fonctionnelle (l'audit interne et/ou coordonnateur), ou la ligne hiérarchique opérationnelle (direction générale et/ou hiérarchie). Il peut porter un jugement afin d'évaluer la qualité du contrôle interne opérationnelles et formuler des recommandations, le cas échéant (Unité de Recherche de l'IFACI, 2005, p. 14).

7.5. Les méthodes d'auto-évaluation du contrôle interne existantes

Il n'existe pas de façon unique de pratiquer l'auto-évaluation du contrôle interne. La démarche d'auto-évaluation se doit, pour être efficace, d'être adaptée au secteur d'activité de ladite organisation, à ses risques et plus généralement à son environnement global où on la déploie.

Quelle que soit la méthode choisie, l'auto-évaluation est un processus dont la responsabilité revient à la direction générale et dont la mise en œuvre est partagée par la hiérarchie et les opérationnels.

7.5.1. Le questionnaire

Le dictionnaire LAROUSSE définit le mot questionnaire comme étant une : « *série de questions méthodiquement posées en vue d'une enquête ; formulaire où elles sont inscrites.* »

D'après l'Unité de Recherche de l'IFACI (2005, p. 21), le questionnaire est un outil concret et pratique qui permet de diffuser rapidement et uniformément dans toutes les structures de l'organisation les points d'attention essentiels en matière de contrôle interne.

L'Unité de Recherche de l'IFACI (2011, p. 151) indique qu'un questionnaire est facilement mis en œuvre par les managers ou les experts de l'entreprise, mais, il doit être adaptable à la

structure et à la culture de l'organisation, et repose sur les référentiels standards de contrôle interne.

Les résultats issus des réponses aux questionnaires doivent servir à identifier les points forts et les points faibles de l'entreprise et à définir des plans d'action « actions correctives » destinés à améliorer les processus.

Pour chaque plan d'action « action corrective » élaboré, l'organisation désigne un responsable de l'action corrective, définit un planning de réalisation et alloue les moyens nécessaires pour la mise en œuvre.

7.5.2. L'atelier ou le groupe de travail

Il s'agit d'une réunion / rencontre où différents participants mènent collectivement un travail pratique sur un sujet. Chacun apporte son expérience, son expertise, son point de vue, qu'il partage avec l'ensemble du groupe.

D'après l'Unité de Recherche de l'IFACI (2005, p. 30), L'atelier ou le groupe de travail est un outil puissant, notamment en matière de renforcement et de développement de la culture du contrôle interne au sein d'une entreprise. Les échanges lors des ateliers permettent de s'assurer que les participants « auditeur interne, la hiérarchie et les opérationnels » maîtrisent bien tous les concepts en donnant des exemples concrets d'auto-évaluation du contrôle interne au regard des rappels effectués.

L'Unité de Recherche de l'IFACI (2005, p. 30) ajoute : «le groupe de travail constitue une opportunité de construire une vision partagée des risques auxquels une entité est exposée et des réponses à leur apporter en permettant à un groupe d'utilisateurs d'évaluer de manière collective le niveau de contrôle interne de leur activité.»

L'Unité de Recherche de l'IFACI (2011, p. 151) précise qu'un guide méthodologique, décrivant les différentes étapes d'animation de l'atelier, est nécessaire pour sa mise en œuvre.

7.5.3. La comparaison ou le partage de bonnes pratiques

La comparaison est une démarche qui permet de bénéficier promptement des meilleures pratiques existantes en matière de contrôle interne dans les autres entreprises pour un domaine ou un secteur d'activité déterminé. L'auto-évaluation par cette méthode fait intervenir le responsable de l'activité, ses collaborateurs et un ou plusieurs experts (Unité de Recherche de l'IFACI, 2005, p. 37).

8. L'audit interne, un outil indispensable pour améliorer le contrôle interne

Un bon dispositif de contrôle interne doit prévoir : une surveillance permanente de dispositif et un examen régulier de son fonctionnement. Pour assurer cette surveillance ainsi que cet examen les organisations s'appuient sur la fonction d'audit interne.

Selon l'Unité de Recherche de l'IFACI (2008, p. 34) le service d'audit interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions. La même Unité

de Recherche de l'IFACI (2008, p. 35) affirme que les organisations doivent mener des audits internes à intervalles planifiés pour déterminer si le système de contrôle interne :

- Est conforme aux dispositions planifiées, aux exigences des normes internationales et aux exigences du système de contrôle interne établies par l'organisme ;
- Est mis en œuvre et entretenu de manière efficace.

En ce qui concerne l'amélioration continue de contrôle interne cette Unité de Recherche(2008, p. 35) indique que les organisations doivent améliorer en permanence l'efficacité du système de contrôle interne en utilisant les résultats des audits, l'analyse des données, les actions correctives et préventives ainsi que la revue de direction.

Dans un autre rapport intitulé « Des clés pour la mise en œuvre du contrôle interne », l'Unité de Recherche de l'IFACI (2008, p. 18) précise le rôle incontournables de l'audit interne dans l'amélioration du dispositif de contrôle interne en étant un acteur qui :

- Examine et évalue le caractère adéquat et efficace des politiques et procédures du dispositif de contrôle interne ;
- Informe la Direction Générale et le comité d'audit au moyen d'une évaluation des processus de management des risques et du système de contrôle interne ;
- Participe à la sensibilisation et à la formation des acteurs au contrôle interne.

Dans ce rapport, l'Unité de Recherche de l'IFACI (2008, p. 18) confirme l'influence du respect des Normes Internationales de la profession d'audit interne sur le dispositif de contrôle interne.

Au sujet de l'intervention de l'audit interne dans la conception du système de contrôle interne, l'Unité de Recherche de l'IFACI (2008, pp. 18-19) affirme qu'il est préférable que l'équipe projet « contrôle interne » puisse bénéficier du soutien de l'audit interne , et que le rôle de l'audit interne doive être clarifié dès le début du projet de contrôle interne, afin de limiter les risques d'atteinte à l'indépendance et à l'objectivité des auditeurs internes.

A chaque phase du projet « contrôle interne », l'audit interne pourra être un facilitateur de la communication sur les enjeux du projet. Dans la même veine, Antenne Régionale Aquitaine de l'IFACI (2007, p. 13) affirme que l'auditeur interne participe à toutes les phases de contrôle interne avec plus ou moins d'autonomie, à savoir : évaluer la qualité et la pertinence du dispositif de contrôle interne à travers des tests de vérification.

A ce titre, l'unité de Recherche de l'IFACI (2009, pp. 27-28) suggère que, parmi les missions les plus classiquement confiées à l'audit interne :

- Des missions d'évaluation du contrôle interne dans le cadre des certifications financières ou techniques ;
- Les audits de prévention ou de détection de la fraude qui valident l'environnement et les procédures de contrôle interne (séparation des fonctions, délégations de pouvoir, sécurisation des opérations de trésorerie et de décaissement, respect des seuils de délégation, ...).

Quant au champ d'intervention de l'audit interne, l'Unité de Recherche de l'IFACI (2009, p. 30) déclare que l'audit interne intervient sur tous les processus en les évaluant par rapport à un référentiel de contrôle interne adopté par l'entreprise.

D'après l'Unité de Recherche de l'IFACI (2009, p. 84), l'un des principaux apports d'une mission d'audit interne au sein d'une organisation consiste à formuler des recommandations qui apportent une réponse efficace aux causes de dysfonctionnements relevés lors des missions. En effet, lorsqu'un point d'audit est relevé, l'auditeur interne se doit de formuler une recommandation qui s'appuie sur son expérience, sur les bonnes pratiques de contrôle interne, mais relève souvent également du bon sens :

- Que faut-il faire pour que ce dysfonctionnement ne se reproduise plus ?
- Comment l'entreprise peut-elle limiter ou éliminer certains risques ?
- Quels sont les éléments du dispositif de contrôle interne « un processus, une procédure, un contrôle clé, un mode opératoire... » qui doivent être améliorés ?

Le responsable de l'audit interne doit signaler à la direction générale toute situation présentant un risque résiduel pour l'entreprise. Si aucune décision n'est prise, il doit en informer le conseil (Unité de Recherche de l'IFACI, 2009, p. 92).

Plus récemment, OUSSII et BOULILA (2017, p. 6) affirment que, l'audit interne apporte effectivement un sentiment de confort aux comités d'audit notamment en matière de contrôle interne. De surcroît, le Groupe Professionnel d'Assurance de l'IFACI (2013, p. 58) souligne que sur la base d'un plan d'audit fondé sur une approche par les risques, l'audit interne apporte une opinion sur l'efficacité des processus de contrôle interne. LAVEAU (2014, p. 30), ARNAUDO (2014, p. 27) et LEBERGUE (2014, p. 20) renforcent cette idée en précisant que L'audit interne évalue le bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne et fait des recommandations pour l'améliorer, et fournit au conseil d'administration et au management une assurance indépendante concernant le design et le fonctionnement effectif du système de contrôle interne de l'entreprise.

Cependant, un bon dispositif de contrôle interne ne se résume pas à l'existence de contrôleurs et d'auditeurs. Ceux-ci ne pouvant exercer leurs activités qu'avec un soutien actif de leur direction générale et un dialogue permanent avec les délégués de gestion.

Section 03 : contribution de l'audit interne dans le management des risques au sein des entreprises

Avant de se lancer dans les détails de la gestion des risques, il est important de bien comprendre ce qu'est le management des risques et quels sont les cadres de référence, mondialement reconnus, qui l'organisent.

D'après REDING et all (2015, p. 249) plusieurs cadres de référence de la gestion des risques existent, les plus reconnus au niveau mondial sont :

- Le management des risques de l'entreprise, Cadre de référence-Techniques d'application (COSO), 2004 ;

- Management du risque – Principes et lignes directrices (norme ISO 31000), ISO, 2009.

Dans la vie des entreprises, les incertitudes sont nombreuses, et il est presque impossible de prévoir le résultat exact des actions réalisées. La réussite des entreprises dépend de la façon dont ces incertitudes sont gérées. D'après le référentiel international de l'audit interne, le service d'audit interne peut y jouer un rôle très important.

1. Définition générale du risque

Selon le dictionnaire en ligne LAROUSSE (www.larousse.fr), le risque représente un « *danger, inconvénient plus ou moins probable auquel on est exposé* ». En outre, LEROBERT DICO EN LGNE (www.lerobert.com) a défini le risque comme le « *fait de s'exposer à un danger dans l'espoir d'obtenir un avantage* ».

Dans une approche plus internationale, le COSO (2004, p. 49), a défini le risque comme étant la « *possibilité qu'un évènement se produise et ait une incidence défavorable sur la réalisation des objectifs* ». Du point de vue de DESROCHES, LEROY et VALLEE (2015, p. 12) le risque « *est la mesure de l'instabilité de la situation dangereuse ou menaçante et de la potentialité d'accident qui en résulte* ».

De ces définitions, on souligne les deux points suivants :

- Le risque se définit, non seulement par rapport au danger d'un événement, mais encore par rapport à sa probabilité d'occurrence.
- La prise de risque se justifie par les avantages à tirer d'une situation. Car, si l'issue était systématiquement négative, pourquoi prendrions-nous des risques ?

Qu'est-ce que le risque en entreprise ?

Dans un contexte d'entreprise, XAVIER, PATRICE et COLL (2009, p. 06) et PINET (2016, p. 52) considèrent le risque comme « *l'ensemble des facteurs qui pourraient affecter l'atteinte des objectifs d'une organisation* ». En outre, les travaux engagés par le groupe professionnel « assurance » de l'IFACI (2006, p. 21), définissent le risque en entreprise comme « *une menace qu'un évènement ou une action se produise dans le futur et entraîne des effets négatifs pour l'entreprise dans les objectifs qu'elle s'est fixée* ». quant à son unité de recherche « audit et développement durable » (2008, p. 28), le risque en entreprise représente « *un évènement pouvant soit causer une perte financière ; soit empêcher ou aider à l'atteinte des objectifs stratégiques du groupe* ». Par conséquent, le risque en entreprise est alors une combinaison de deux mots : le premier est celui d'un danger, alors que le second est celui de la chance ou d'une occasion d'affaire.

Une autre définition présentée par le cabinet Ernst & Young considère le risque en entreprise comme « *la menace qu'un évènement, une action, ou une inaction affecte la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs stratégiques et compromettre la création de valeur* »¹.

¹. Citée par GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN (2013, p.20)

Tout en s'appuyant sur cette définition, GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN (2013, p. 20) souligne que le risque en entreprise comporte trois dimensions : le danger ; la cible menacée par ce danger (les objectifs ou les processus de l'entreprise) ; et l'estimation du risque.

En bref, le risque d'entreprise désigne la probabilité qu'un événement imprévu ou défavorable se produise et impacte négativement les objectifs, les opérations ou les finances d'une entreprise.

2. Les composants du risque

La présence d'un danger et d'une cible exposée à ce danger crée une situation dangereuse dans laquelle une menace évaluable existe, cette menace constitue le risque. D'après LE RAY (2015, p. 40), trois composants élémentaires suffisent à caractériser le risque : le danger ; la cible ; et, l'estimation du risque.

2.1. Le danger

Le risque est consécutif à la présence d'un danger : pas de danger, pas de risque. La Standard Association of Australia (1999) a défini le danger comme « *une source de dommages potentiels ou une situation qui a le potentiel de causer une perte* »¹. Il caractérise, donc, une situation qui possède intrinsèquement le potentiel de causer des effets adverses ou de provoquer des conséquences dommageables.

2.2. La cible

Pour qu'il y ait risque, il faut qu'il y ait un danger et une cible exposée à ce danger. LE RAY (2015, p. 43) a soulevé ce point en indiquant que : « *Un danger identifie mais ne pouvant atteindre aucune cible ne représente aucun risque* ». Le risque, donc, décrit ce qui pourrait se passer si le danger atteint la cible.

2.3. L'estimation du risque

Il s'agit d'évaluer deux points centraux : la vraisemblance de survenance du risque, c'est-à-dire sa probabilité d'occurrence, et la gravité des conséquences possibles de l'accident, c'est-à-dire son impact. La combinaison de l'impact et de la probabilité d'occurrence détermine l'importance des risques.

3. Classification des risques de l'entreprise

Tout au long de sa vie, l'entreprise est confrontée à une multitude de risque de nature et d'incidence diverses. Procéder à une classification des risques d'entreprise revient à rassembler dans des classes homogènes des catégories de risques qui disposent des caractéristiques communes. On peut se fier, à titre d'exemple, au domaine ou au secteur d'où proviennent les risques, on parlera alors, des risques industriels, des risques bancaires, des risques touristiques, des risques réglementaires pour ne citer que peu. On peut considérer l'ampleur des conséquences engendrées, on évoquera ainsi les risques mineurs, majeurs ou critiques. On peut également les classer selon leur origine, par conséquent, on distingue des

¹. Citée par LOUATI Henda (2017, p. 32)

risques purs et des risques spéculatifs. Il est donc très délicat d'aboutir à une seule classification de tous les risques. Toutefois, la classification selon la nature du risque revient souvent dans la plupart de ces catégorisations. Nous exposons, donc, dans ce qui suit, la classification des risques selon leur nature.

3.1. Le risque opérationnel

Le risque opérationnel est défini par le comité de Bâle (2004, p. 121) comme étant « *le risque de pertes résultant de carences ou de défauts attribuables à des procédures, personnels et systèmes internes ou à des événements extérieurs* ». selon le comité, cette définition inclut le risque juridique¹, mais exclut les risques stratégique et de réputation. Bien que cette définition soit initialement conçue pour encadrer l'activité bancaire, elle peut s'étendre à tous les secteurs puisque toutes les entreprises sont soumises à ce type de risque. De là, on constate que le risque opérationnel peut se définir comme étant l'ensemble des incidents (erreurs humaines, problèmes liés à la gestion du personnel, fraudes et malveillances, défaillances des systèmes d'informations, litiges commerciaux, incendies, inondations) pouvant résulter de carence ou de défaillances inhérentes à l'environnement interne ainsi qu'externe de l'entreprise. Ces risques peuvent engendrer des pertes substantielles pour l'entreprise, si elle ne les contrôle pas de manière permanente et plus efficace.

Dans la même veine, LOUATI (2017, p. 46) précise le caractère général de ce type de risque en notant : « *le risque opérationnel présente un caractère général et étendu dans la mesure où il recouvre l'ensemble des activités de l'entreprise* ». L'accord de Bâle (2004, p. 202;203;204) classe les risques opérationnels en 7 catégories différentes :

3.1.1. Fraude interne

Pertes dues à une tromperie ou une dissimulation intentionnelle (détourner des biens ou contourner les règlements, la législation ou la politique de l'entreprise) commise soit, par une ou plusieurs personnes interne à l'entreprise.

3.1.2. Fraude externe

Pertes dues à des actions organisées par des personnes extérieures à l'entreprise dont le but est de détourner les biens ou de contourner la loi.

3.1.3. Pratiques en matière d'emploi et sécurité de travail

Pertes dues à des actions incompatibles au regard de la loi en matière d'emploi, de législation relative à la sécurité ou à la santé, du paiement d'indemnités ou de discrimination sociale.

3.1.4. Clients, produits et pratiques commerciales

Pertes dues d'une action non intentionnelle ou d'une négligence dans l'exercice d'une obligation professionnelle face au client, de la nature ou de la conception d'un produit.

¹ . Le risque juridique inclut, entre autre, l'exposition à des amendes, pénalités et dommages pour faute résultant de l'exercice.

3.1.5. Dommages aux actifs corporels

Pertes dues à une perte ou à un dommage sur un actif corporel à la suite d'une catastrophe naturelle ou autres sinistres.

3.1.6. Interruption d'activités et dysfonctionnements des systèmes

Pertes résultant d'interruption de l'activité ou de dysfonctionnements des systèmes (perte ou altération irrémédiable de données informatiques, panne système, insuffisance, indisponibilité passagère de ressources informatiques, défaillance ou indisponibilité d'une ressource, etc.)

3.1.7. Exécution, livraison et gestion des processus

Pertes résultant d'un problème dans le traitement d'une transaction ou dans la gestion des processus ou pertes subies avec les contreparties commerciales et les fournisseurs.

3.2. Le risque stratégique

Les risques stratégiques désignent les risques qui affectent une stratégie de gestion de l'entreprise ou ses objectifs stratégiques. MAHBOUB et SENOUSSE (2019, p. 138), trouvent que ce type des risques « *résultent d'une mauvaise décision stratégique prise* ».

La stratégie d'entreprise est définie par le Wiktionnaire comme un « *choix des orientations structurelles et concurrentielles d'une entreprise* ». Ce choix doit être basé d'un côté, sur des analyses suffisantes de toutes les informations provenant de l'environnement tant interne qu'externe de l'entreprise, et de l'autre côté, sur des évaluations complètes des risques et menaces provenant de cet environnement. Dans leur ouvrage, LEHMANN-ORTEGA & ALL (2013, p. 03) trouvent que la stratégie « *recouvre les choix fondamentaux d'allocation des ressources que font les entreprises pour atteindre leurs objectifs et pérenniser* ».

Pour assurer cette pérennité, l'entreprise doit mettre en place une stratégie exemplaire (délégations de pouvoir clairement définies, une permanente adaptation des compétences aux post attribués, une gestion des ressources humaines transparente et des objectifs réalistes et réalisables), et les risques qui en découlent doivent faire l'objet d'une attention soutenue de la part de celle-là.

3.3. Le risque de réputation

« *Il faut 20 ans pour bâtir une réputation et cinq minutes pour la détruire. Si vous y pensez bien, vous ferez les choses différemment* ». Cette citation du Warren Buffet, homme d'affaires et investisseur américain, résume parfaitement l'importance de la réputation de l'entreprise.

La réputation d'une entreprise montre la façon dont elle est perçue par une partie prenante ou par le grand public dans son ensemble. Il s'agit d'une appréciation collectivement partagée, qui implique une opinion (négative, neutre ou positive) déterminée par ce que sait ou croit savoir la partie prenante sur les comportements et caractéristiques de cette entreprise. LOUATI (2017, p. 49) souligne cette importance en citant : « *la réputation*

devient à l'heure actuelle un patrimoine précieux et un actif intangible important que l'entreprise se doit de cultiver et de préserver ».

Le risque qui concerne cette réputation est le risque qu'une information négative, qu'elle soit fondée ou non, ait un impact défavorable sur les revenus, les activités ou les clients de cette entreprise. Autrement dit, ce risque correspond à l'impact que peut avoir un autre risque sur l'image d'une organisation.

3.4. Le risque financier

Un risque financier, le plus clairement possible, peut être défini comme étant un risque de perdre de l'argent à la suite soit d'une opération financière, soit d'une opération économique ayant une incidence financière.

BOYER et ASSOË (2004, p. 7) et LOUATI (2017, p. 50) signalent que les principaux risques financiers, qui menacent la pérennité et la rentabilité d'organisation, sont principalement attribuables, d'un côté, à des variations imprévisibles des paramètres de marché tel que le taux de change, le taux d'intérêt, les prix des produits et la situation financière des partenaires commerciaux (clients et/ou fournisseurs), et de l'autre côté à la structure financière de celle-ci.

3.4.1. Le risque de taux de change

D'après FONTAINE (2009, p. 127), Le risque de taux de change désigne la perte qui découle d'une opération qui nécessite la conversion d'une monnaie en une autre du fait de la variation future du taux de change. ABERKANE Yacine (2018, p. 04) a affirmé cette clarification en définissant ce concept comme étant « *une perte dû à une évolution défavorable des cours de change entre la date de réalisation d'une opération commerciale ou financière en devise et la date d'encaissement ou de décaissement* ». Ce type de risque affecte les entreprises ayant des relations directes avec l'extérieur.

3.4.2. Le risque de taux d'intérêt

Le risque de taux d'intérêt peut exposer l'entreprise à des dangers bien réels lorsqu'il n'est pas géré convenablement. Il correspond d'après, LOUATI (2017, p. 51), à l'éventualité qu'une variation des taux d'intérêt vienne impacter, négativement, le rendement des placements financiers des entreprises ou augmenter la charge des intérêts de leurs sources de financement. Ce risque est d'autant plus important que l'entreprise a recours à l'endettement pour financer ses projets d'investissement ou ses achats à court terme.

3.4.3. Le risque de prix des produits

La fluctuation de prix des produits peut entraîner un impact négatif sur les projets et les opérations réalisées par l'entreprise, elle peut engendrer des pertes financières significatives pouvant aller jusqu'à la disparition de l'entreprise. A cet égard, l'entreprise est dans l'obligation de se prémunir contre ce type de risques par des contrats à long terme comme ils l'ont précisé BOYER et ASSOË (2004, p. 7) dans leur article.

3.4.4. Le risque lié aux partenaires commerciaux

La défaillance financière d'un client ou d'un fournisseur important, expose souvent l'entreprise à des graves conséquences, car la forte dépendance de certains fournisseurs ou de certains clients peut engendrer des difficultés menaçantes en cas de faillite de ceux-ci. BOYER et ASSOË (2004, p. 07) appuient cette idée en précisant qu'une telle menace est d'autant plus grande que le nombre de fournisseurs/clients de l'entreprise est limité.

En outre, l'aspect incertain de l'environnement externe de l'entreprise peut engendrer deux types de risques :

3.4.4.1. Le risque de crédit

Pour une entreprise, le risque de crédit ou de contrepartie désigne la possibilité de constater une perte sur une créance détenue par l'entreprise. Autrement dit, il désigne une situation où un tiers n'est plus en position d'acquitter totalement ou partiellement ses engagements à temps.

3.4.4.2. Le risque de liquidité

Pour une entreprise, ce risque correspond d'un côté, au moment où la trésorerie existante d'une entreprise ne lui permet plus de faire face à ses créances à court terme et de l'autre côté, il correspond au risque de ne pouvoir vendre un produit à un prix avantageux.

3.4.5. Le risque lié à la structure financière de l'organisation

A la base, un déséquilibre entre les besoins et les ressources de financement de l'entreprise peut avoir un impact négatif sur la réalisation de ses objectifs, voire sur sa pérennité.

Pour bien gérer ces risques, il est bien important que jamais de mettre en œuvre une stratégie qui s'appuie sur une solide culture de gestion des risques.

4. La gestion des risques de l'entreprise

L'importance de la prise de risques dans la réussite des organisation est bien illustrée dans la citation la plus célèbre de BENJAMIN FRANKLIN¹ : « *il y a bien des manières de ne pas réussir, mais la plus sûre est de ne jamais prendre de risques* ». Mais cette prise doit être parfaitement maîtrisée afin de garantir la réussite et la réalisation des objectifs, ce qui est illustré par la citation de RUDYARD KIPLING² « *Il faut toujours prendre le maximum de risques avec le maximum de précautions* ».

4.1. Définition de la gestion des risques

Dans le cadre de leurs activités, les entreprises s'exposent à des risques qui nécessitent d'être gérés. En vérité, toutes les activités réalisées par l'entreprise sont susceptibles d'engendrer des risques plus ou moins graves sur sa pérennité, puisqu'il est impossible de connaître à l'avance le résultat exact de ses actes. Le degré de cette gravité dépend au degré d'incertitude des activités réalisées. Pour cela, les entreprises sont appelées à mettre en place des systèmes

¹ Scientifique et homme politique américain

² Ecrivain anglais

de gestion des risques efficaces. A ce sujet, COSO (2017, p. 3) affirme que « *toutes les organisations ont besoin de définir une stratégie (de gestion des risques) et de l'ajuster régulièrement, en ayant à la fois conscience des opportunités en perpétuelle évolution de création de valeur et des défis à relever pour la concrétisation de cette valeur* ».

REDING et ALL (2015, p. 167), ont cité la définition de la gestion des risque proposée par COSO en 2004 en ces termes : « *processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble de collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation* » en ajoutant qu'il est « *conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque.* » et finalisant qu'il « *visé à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* »

Dans le même ordre d'idée, SALMI et GHERAB (2019, p. 355) définissent la gestion des risques comme étant « *l'ensemble des outils, des techniques, et des dispositifs organisationnels permettant de mesurer et de contrôler les risques* ».

La gestion des risques, de tout cela, est une démarche qui consiste à identifier et résoudre les risques qui peuvent surgir dans le cadre des activités d'une entreprise. Elle implique la mise en place de processus, d'outils et de techniques afin de gérer l'impact des événements identifiés.

4.2. Les étapes de la gestion des risques

Un excellent processus de gestion des risques implique la mise en œuvre d'une démarche particulière. D'après la plupart des chercheurs ((LE RAY, 2015) ; (REDING, et al., 2015) ; (LOUATI, 2017) ; (GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, 2013)) cette démarche peut être décomposée en plusieurs étapes, néanmoins l'identification, l'évaluation, le traitement et le pilotage sont les principales étapes de cette démarche.

4.2.1. L'identification des événements

Cette étape a pour objectif d'identifier les événements potentiels qui, s'ils se réalisent, pourront impacter, soit positivement soit négativement, la réalisation des objectifs de l'organisation. Les événements ayant un impact positif constituent des opportunités que l'organisation doit exploiter, tandis que les événements ayant un impact négatif représentent des risques qui demandent une évaluation et un traitement approfondi. Dans cette optique, l'établissement d'une liste contenant tous les risques potentiels est primordiale. LOUATI (2017, p. 81) décrit l'importance de l'identification des risques en citant : « *Dresser une liste exhaustive est d'une importance capitale car un risque omis ou non inclus à ce stade échappera au processus d'évaluation et de traitement et peut de ce fait constituer une réelle menace pour l'organisation* ». Cette étape peut être suivie par la présentation d'une cartographie des risques (GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, 2013, p. 74). D'après KEREBEL (2009, p. 19) l'audit documentaire, les entretiens, les visites de sites et les questionnaires sont des outils essentiels en vue d'une identification rationnelle et objective des risques.

4.2.2. Evaluation des risques

Dans le domaine de la gestion des risques, l'évaluation des risques consiste à déterminer dans quelle mesure les événements identifiés sont susceptibles d'avoir un impact négatif sur le bon déroulement des activités de l'entreprise. Pour ce faire, l'entreprise doit évaluer la combinaison (impact/probabilité d'occurrence), puis déterminer la zone (acceptable, tolérable, non-acceptable) dans laquelle le risque est positionné sur la matrice de risques, la figure suivante représente cette matrice. D'après LOUATI (2017, p. 83), cette évaluation peut être soit qualitative en basant principalement sur l'expérience, les pratiques usuelles et les opinions des experts dans l'interprétation des événements, soit quantitative en attribuant un chiffre aux deux dimensions du risque à savoir sa probabilité et son impact pour réaliser une interprétation à des données chiffrées, soit semi-quantitative en utilisant les deux méthodes à la fois.

La figure suivante représente une matrice qui sert à évaluer les risques en utilisant la méthode qualitative.

Figure 2-2 : matrice probabilité-gravité

	Classes de probabilité d'occurrence					
		E	D	C	B	A
Classes de gravité des conséquences	Désastreux					
	catastrophique					
	Important					
	Sérieux					
	Modéré					

Source : Mephtaha GUENNOUN ; Abdennebi TALBI, identification et classification des risques selon la typologie des entreprises, congrès international en génie industriel et management des systèmes, FST Fès, 18-19 avril 2012, p 10.

Avec :

A : Risque se produisant plusieurs fois dans un atelier.

B : Risque pouvant se produire dans un atelier.

C : Risque déjà arrivé dans une entreprise similaire.

D : Risque déjà arrivé dans l'industrie.

E : Risque jamais arrivé dans l'industrie.

Les risques qui se trouvent dans la zone verte sont jugés acceptables, autrement dit, lorsqu'un événement indésirable (danger) n'a que peu de chance de se produire et si ses conséquences n'ont qu'un impact limité, on pourra dire que le risque est faible. Tandis que, ceux qui se trouvent dans la zone orange sont des risques jugés tolérables mais qui font appel à l'application de la gestion des risques, alors que, la zone rouge, regroupe les risques non-acceptables, pour lesquels le seul traitement est la suspension ou la suppression de l'activité à risque.

4.2.3. Traitement des risques

Une fois que les risques sont évalués, l'entreprise doit déterminer quels traitements appliquer à chacun de ces risques. D'après REDING et ALL (2015, p. 173) l'évitement, la réduction, le partage et l'acceptation sont les différentes solutions possibles pour traiter un risque.

4.2.3.1. L'évitement

L'évitement des risques est une décision consciente de ne pas entreprendre ou d'arrêter une activité qui présente un risque. Autrement dit, toutes les tâches et les activités liées au risque identifié doivent être exclues du projet.

4.2.3.2. La réduction

Prendre des mesures qui permettent de réduire la probabilité d'occurrence, ou la gravité de conséquences, ou encore les deux à la fois. Ainsi, LE RAY (2015, p. 273) souligne la nécessité de la conformité des mesures prises avec l'éthique de l'organisation et la compatibilité des ressources financières dans la réduction des risques.

4.2.3.3. Le partage

Le partage permet de réduire l'impact de ces risques en les transférant à des tierces personnes. Parmi les techniques de partage, on trouve, l'achat des produits d'assurance ou l'externalisation d'une activité.

4.2.3.4. L'acceptation

L'acceptation est une décision de se lancer dans une activité sans prendre aucune mesure pour modifier l'impact ou la probabilité d'occurrence du risque qui l'entoure.

Il est important de préciser que le choix entre ces différentes solutions est lié d'un côté, à l'importance des risques (la combinaison entre probabilité d'occurrence et gravité des conséquences) et de l'autre côté, à la compatibilité des ressources financières de l'entreprise concernée. GUILLON (2008, p. 22) affirme l'importance de l'évaluation des risques dans la prise de ces décisions en citant « *le risque recouvre, en outre, de multiples réalités, des différences de degré, de probabilité et de gravité. L'évaluation des risques est le facteur déterminant de toute prise de décision (évitement, réduction, partage ou acceptation)* ».

4.2.4. Le pilotage et contrôle des risques

Comme l'indiquent GUEDRIB BEN ABDERAHMAN (2013, p. 75) et REDING et all (2015, p. 173), les activités de contrôle constituent la mise en place des politiques et procédures afin de veiller à la bonne application des mesures de traitement des risques. Ces activités doivent être présentes partout dans l'organisation, à tout niveau et dans toute fonction.

Parallèlement à ces activités de contrôle, les activités de pilotage doivent, d'une part, apprécier si les risques traités sont acceptables au regard de l'atteinte des objectifs, et d'une autre part, détecter les défaillances et les lacunes du processus de gestion des risques et fournir une assurance quant au bon fonctionnement du dispositif de contrôle.

4.3. Rôles et responsabilités dans le cadre de la gestion des risques

Dans le domaine des entreprises, chaque décision prise comporte des risques. Qu'il s'agisse de décisions courantes de gestion opérationnelle ou d'arbitrage cruciaux au niveau de conseil d'administration, traiter les risques associés à ces décisions nécessite la contribution de tous le personnel de l'entreprise.

Décrire et déterminer le rôle et la responsabilité de chacun des intervenants dans le processus de la gestion des risques est très important pour assurer le bon déroulement du processus à tous les niveaux. En fait, la responsabilité de sa mise en œuvre revient à tout le personnel de l'entreprise : le conseil d'administration, la direction générale, le gestionnaire du risque, les directeurs des risques, les directeurs financiers, les auditeurs internes...

4.3.1. Le conseil d'administration

Il est important de préciser que la responsabilité de la gestion des risques n'incombe pas au conseil mais à la direction générale. Néanmoins, il a besoin d'être certain que cette responsabilité est assumée de façon efficace (IFACI & IIA, 2002, p. 26).

Le conseil d'administration est le premier organe de contrôle des dirigeants dans l'entreprise, il surveille et dirige leurs activités au jour le jour. Pour IFACI, PWC et IIA (2012, p. 3) « *s'assurer que les risques sont traités convenablement est un véritable défi pour un conseil d'administration, mais c'est une responsabilité primordiale* ». De cette citation, il apparaît évident que le premier souci des conseils d'administration est la gestion des risques, car gérer ces risques convenablement lui garantit la réalisation des objectifs.

D'après REDING et al. (2015, p. 177), ce conseil joue un rôle de plus en plus actif dans la gestion des risques des organisations. C'est à lui que revient la tâche de surveiller son efficacité en discutant avec la direction générale de tous les points qui concernent le risque. En effet, il participe dans la détermination des seuils de tolérance¹ (GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, 2013, p. 120). et il pose même, des limites en fonction de l'appétence générale pour le risques² (REDING, et al., 2015, p. 131). De plus, GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN (2013, p. 120) trouve que les risques importants liés à la réalisation des objectifs de l'entreprise doivent être identifier et traiter par le conseil d'administration.

Dans la même lignée, IIA et IFACI (2013, p. 7) soulignent la contribution de ce conseil dans la coordination entre les différents acteurs de la gestion des risques. Ce rôle de coordinateur lui permet d'avoir une vue globale de la façon dont les risques sont gérés dans l'organisation. Par conséquent, il doit d'un côté, avoir connaissance des limites du dispositif de la gestion des risques mis en place, et de l'autre côté, être informé des principaux risques que le management les gère de façon appropriée.

¹ Seuil de tolérance : d'après REDING et al. (2015, p. 567), la tolérance au risque représente le « *niveau de risques et d'écart acceptable entre les objectifs et la performance réelle (d'un processus) ; elle doit être en adéquation avec l'appétence pour le risques de l'organisation* ».

² Appétence pour les risques : REDING et al. (2015, p. 567) trouve que c'est le « *niveau de risque global qu'une organisation est prête à accepter en vue de la réalisation de ses objectifs* ».

4.3.2. La direction générale

Parmi les principales tâches de la direction générale, on trouve entre autres, la fixation de seuils de tolérance en fonction de l'appétence pour le risques de l'organisation, et la détermination d'une stratégie pour gérer ces risques. LOUATI (2017, p. 91) précise à ce sujet, qu'à la direction générale qu'il revient la tâche de diffuser une culture du risque tout en veillant à la bonne application des stratégie de l'organisation.

En fait, le Directeur Général est le premier responsable du dispositif de gestion des risques, il vérifie en permanence son efficacité et son efficience. D'ailleurs, REDING et all (2015, p. 177) confirme ce rôle en citant « *il pilote l'ensemble des activités de l'organisation liées au risque* », et cela en prenant en considération le seuil de tolérance prévu, ainsi que l'appétence pour le risques au niveau de chaque catégorie de risque. C'est à lui que revient la tâche de recadrer l'activité de l'entreprise en cas de l'émergence de nouveaux risques ou de changements importants de l'environnement de l'entreprise.

Les dirigeants des différentes directions sont responsables de la bonne gestion des risques liés aux objectifs spécifiques de ces directions. C'est à eux que revient la mission d'appliquer la stratégie globale de l'organisation en identifiant, évaluant et traitant les risques potentiels, bien entendu, en assurant le respect du seuil de tolérance aux risques.

4.3.3. Le gestionnaire du risque

Le rôle du gestionnaire des risques dépend énormément des activités réalisées par l'entreprise et de sa culture. Une telle activité doit être attribuée à un responsable qualifié qui met en relation l'ensemble des acteurs du dispositif de gestion des risques afin de bien identifier les risques. Selon BRESSAC et HUOT DE LUZE (2011, p. 22) : « *Il aide la direction et le conseil à définir l'appétence pour le risque* ».

Non seulement, il est chargé de sélectionner les meilleurs outils de gestion des risques, mais de surcroît, il garantit la mise en place de ces outils et il assure le suivi de l'exécution de tâches au niveau de chaque acteur.

Comme l'indiquent REDING et all (2015, p. 179), c'est au gestionnaire des risques que revient la tâche d'intégrer le dispositif de la gestion des risques dans les activités de planification et de management. A cet égard, le Groupe Professionnel Assurance de l'IFACI (2013, p. 21) souligne son rôle dans la confirmation de la cohérence entre le niveau de risque pris et les orientations et objectifs définis par l'entreprise.

5. Le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques

Dans le cadre de la gestion des risques, la Norme 2120 de l'IIA (2017, p. 31), précise que « *l'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration* ».

En effet, la fonction d'audit interne joue un rôle majeur dans la gestion quotidienne des risques, et pour réaliser cette tâche, elle doit premièrement s'assurer de la cohérence des objectifs fixés avec sa mission afin de mieux se préparer à cette tâche. A ce sujet, la norme 2010 de l'IIA (2017, p. 26) demande que « *le responsable de l'audit interne doit établir un*

plan d'audit fondé sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ». Ensuite veiller à ce que les risques significatifs, liés à l'activité de l'entreprise, soient identifiés et évalués de manière adéquate, puis garantir la communication, en temps opportun, des informations relatives aux risques pour permettre aux parties prenantes d'exercer leurs responsabilités. A cet égard, IFACI et IIA (2000, p. 21) précisent que « *l'audit interne devrait garantir l'existence de forums de discussion adaptés sur les risques à tous les niveaux* ». En outre, RENARD, USSBAUMER et ORIOT (2018, p. 163) soulignent que il est indispensable, pour un auditeur interne, de tout faire pour appliquer ces recommandations et signaler, aux parties prenantes, les cas graves dans lesquels le risque persisterait durablement.

Dans le même ordre d'idée, IFACI et IIA (2000, p. 21) trouvent que la valeur ajoutée de l'audit interne réside dans sa contribution à l'amélioration des opérations de l'entreprise, en facilitant l'identification et l'évaluation des risques. IFACI et IIA (2000, p. 21) ajoutent, en ce qui concerne ces risques, que « *l'audit interne devrait y parvenir en examinant l'efficacité de processus de gestion des risques mis en place dans l'entreprise et en s'assurant de l'existence de procédures et de normes claires et cohérentes en matière de risques* ».

Dans la même veine, le Groupe Professionnel Assurance de l'IFACI (2013, p. 58) souligne la contribution de l'audit au reporting en citant que « *l'audit interne contribue également au reporting interne sur les risques* ». Sous ce rapport, le Groupe ajoute que cette fonction doit s'assurer du niveau de couverture des risques, vérifier l'existence des éléments de maîtrise et rendre compte de ses travaux à la direction générale et au conseil d'administration.

Pour assurer pleinement son rôle de conseil et d'assurance, un plan d'audit interne, fondé sur une évaluation des risques, est exigé par les normes professionnelles de l'audit interne, et plus précisément par la Norme 2010.A1, qui stipule que « *le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an* ». Le plan d'audit interne est un document dans lequel sont planifiés toutes les activités, nécessaires à entreprendre, pour réaliser un audit (Groupe Professionnel Banque de l'IFACI, 2013, p. 7).

Par ailleurs, IIA et IFACI (2013, p. 4) et IIA (2015, p. 19) trouvent qu'une expertise technique en matière de gestion des risques permet aux auditeurs internes de bien préparer leurs travaux et d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs. Les mêmes auteurs ajoutent que, comprendre l'organisation, sa culture, son fonctionnement et son secteur d'activité est un prérequis indispensable à la bonne gestion des risques. De même, REDING et all (2015, p. 186) valorise la position de l'audit interne dans l'organisation en citant « *Grace à leur éventail de compétences et à leur expérience, les auditeurs internes sont bien placés pour jouer un rôle précieux dans le management des risques de l'entreprise* »

Pour mener à bien ses activités ou sa mission, l'audit interne doit coopérer efficacement avec les autres intervenants du processus de la gestion des risques. D'ailleurs, le Groupe Professionnel Banque de l'IFACI (2010, p. 29) précise le rôle que jouent la direction générale et le conseil d'administration pour aider l'audit interne à bien évaluer les problèmes liés au management des risques. Pour cela, il faut d'abord reconnaître l'importance des

processus d'audit et faire partager cette reconnaissance à l'ensemble de l'organisation ; Puis, exploiter les conclusions des auditeurs internes avec diligence en exigeant que la direction générale prenne toute mesure corrective nécessaire ; Ensuite, assurer l'objectivité et l'indépendance du responsable de la fonction d'audit interne ; Enfin, répartir clairement les responsabilités entre les intervenants du processus gestion des risques.

En outre, LE MOING (2014, p. 27) signale l'importance de la suffisance budgétaire pour la réalisation des missions d'audit interne en citant « *il faut s'assurer que l'enveloppe budgétaire destinée à financer les plans d'actions et la matérialisation de certains de ces risques, est cohérente et évolue avec le niveau des risques identifiés* »

Conclusion du chapitre

Il est vrai que la valeur ajoutée de l'audit interne n'est pas directement mesurable, par des indicateurs de productivité identique à ceux qui sont applicables à des activités plus opérationnelles, mais sa présence est un facteur primordial afin d'assurer l'atteinte des objectifs de l'organisation.

La gouvernance d'entreprise fait référence aux relations entre la direction, le conseil d'administration et ses parties prenantes. C'est au conseil que revient la responsabilité de superviser la gouvernance. Il doit, donc, comprendre les attentes des parties prenantes et s'efforcer d'y répondre. L'audit interne, à travers ses activités d'assurance et de conseil, donne à la direction générale et au conseil d'administration une assurance sur l'efficacité des processus de gouvernance.

Au sein d'une organisation, chacun assume une part de responsabilité dans le contrôle interne. Le contrôle interne est, donc, l'affaire de tous le personnel et pas seulement d'une catégorie de ceux-ci. L'environnement de contrôle interne est la composante la plus importante du système de contrôle interne. L'efficacité de ce dernier dépend plus que jamais de l'efficacité de cette composante. La direction générale joue un rôle central et unique dans le système de contrôle interne, c'est elle qui définit ses grandes lignes directrices. La supervision de ce système incombe à l'audit interne. Et, en utilisant les résultats de ce dernier, l'organisation assure l'amélioration continue de son système de contrôle interne.

La combinaison de la probabilité d'occurrence et de la gravité des conséquences détermine l'importance du risque. Identification des événements, évaluation des risques, traitement et pilotage sont les principales étapes de la démarche de gestion des risques. La fonction d'audit interne joue un rôle majeur dans la gestion des risques, en facilitant l'identification et l'évaluation des risques.

En somme, ce chapitre a mis en lumière les contributions majeures de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance, de l'efficacité du système de contrôle interne et du management des risques des entreprises. Il a souligné l'importance de cette fonction pour assurer la pérennité et la performance des organisations, ainsi que pour renforcer la confiance des parties prenantes.

Chapitre 03 : Déroulement d'une mission d'audit interne

Introduction du chapitre

Sur la base de ce qui a été exposé jusqu'à présent, il apparaît évident que la fonction d'audit interne joue un rôle très important, voire primordial dans le fonctionnement des entreprises grâce à ses activités d'assurance et de conseil. La qualité de ces activités dépend d'une part de sa capacité à ressembler des preuves suffisantes et adéquates.

D'autre part de la manière de les évaluer. Pour un auditeur, une bonne maîtrise de tous les processus de l'entreprise (gouvernance, contrôle interne et gestion des risques...) est nécessaire, mais le plus important est de comprendre le processus de l'audit interne, à savoir la manière dont les missions d'assurance et de conseil sont planifiées et exécutées, ainsi que la manière dont ses résultats sont communiqués.

L'harmonisation de la méthodologie de l'audit interne dans les entreprises a été rendue possible grâce aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Mais cette harmonisation reste incomplète étant donné que, le monde des entreprises diffère d'un pays à l'autre et vu certaines spécificités propres à chaque pays.

En fait, Le processus de réalisation d'une mission d'audit interne repose sur trois grandes phases distinctes : planification, réalisation et communication des résultats. Chacune d'entre elle se découpe en un certain nombre d'étapes, que nous les développerons en détail dans la suite de ce chapitre.

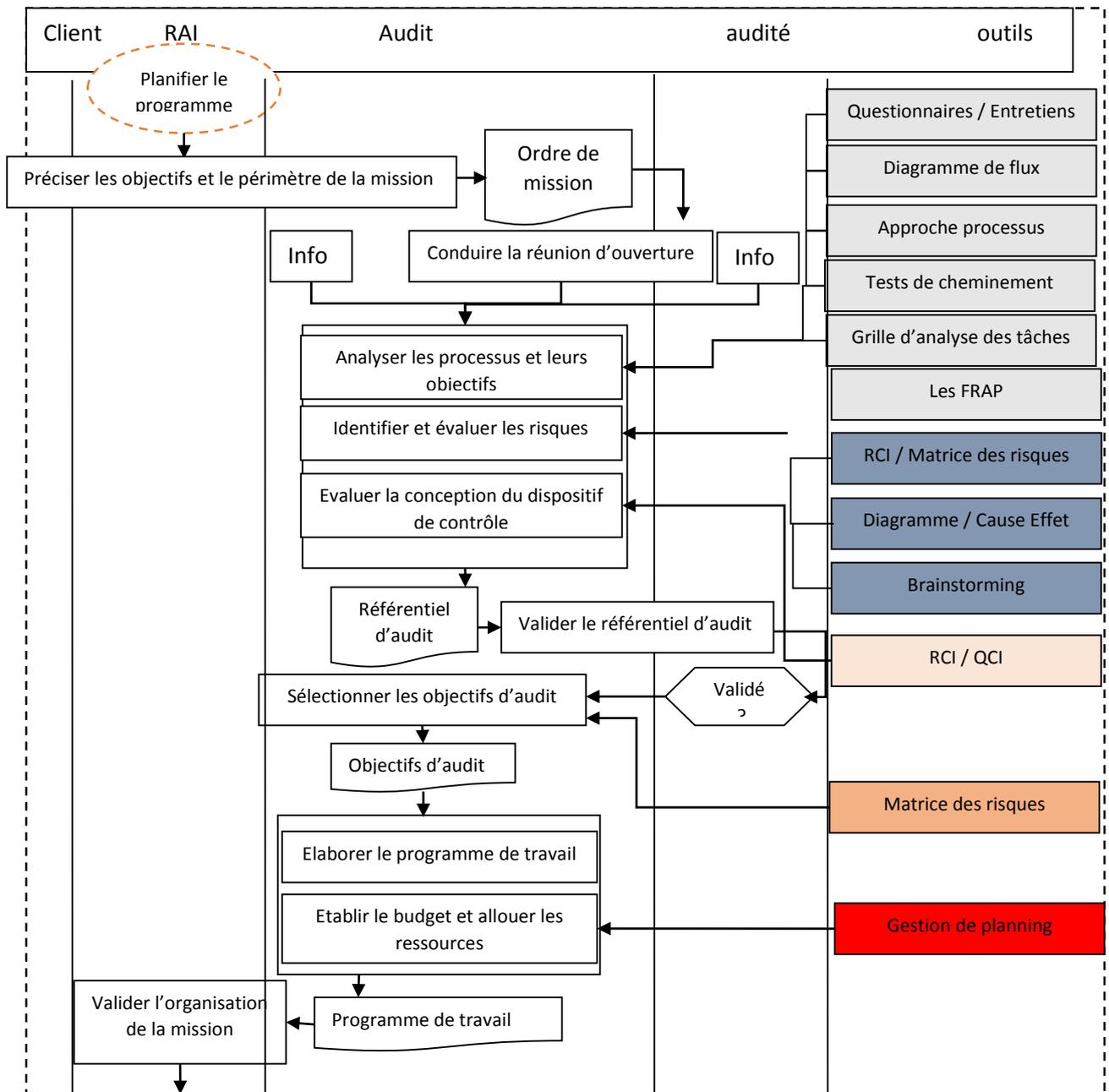
Dans le présent chapitre, nous examinerons avec précision comment mener le déroulement des missions d'audit interne. Nous le commençons par la première phase, à savoir la planification des missions d'audit interne. Nous décrivons ensuite la phase de la réalisation des missions d'audit interne. Nous concluons ce chapitre en analysant la manière dont les résultats sont communiqués aux différentes parties prenantes.

Section 01 : La planification de la mission d'audit interne

La phase de planification ouvre la mission d'audit interne, elle vise à déterminer l'approche générale des travaux et à préparer la mission afin de faciliter le travail des auditeurs tout au long de ce processus. Etant donné que la réussite de tout projet passe essentiellement par une planification efficace, une méthode de planification fondée sur une approche par les risques est exigée.

Afin de bien clarifier la phase de planification, il nous a semblé indispensable de commencer par exposer brièvement, sous forme d'un schéma, tous les éléments qui constituent cette phase.

Figure 3-1 : Processus d'audit interne (Phase de planification)



Source : IFACI, les outils de l'audit interne, Groupe Eyrolles, Paris, 2013, P 3.

Comme le schéma ci-dessus le montre, la phase de planification s'articule en plusieurs étapes, qui seront chacune examinées plus en détail dans ce qui suit :

1. Préciser les objectifs et le périmètre de la mission

Plusieurs facteurs peuvent justifier de procéder à une mission d'audit interne, parmi les plus fréquents, d'après REDING et al (2015, p. 538;539), on peut citer : La mission est inscrite dans le plan d'audit, en raison des risques détectés lors du dernier audit ; Des missions de nature réglementaires, pour assurer la conformité ; des missions *a posteriori*, suite à une identification de fraude ou d'anomalie significative ; des missions d'accompagnement, dans le but d'accompagner l'organisation dans ses évolutions... La collaboration entre le RAI, le client et le service d'audit interne, dans cette étape, est exigée afin de mieux comprendre la raison pour laquelle cette mission d'audit interne doit être menée.

Une fois que l'effet déclencheur de cette mission est compris, il convient de définir, de manière plus détaillée les objectifs de la mission en répondant à la question suivante : pourquoi on réalise cette mission ? La formulation des objectifs précise clairement ce à quoi la mission d'audit interne essaie d'aboutir. D'ailleurs la Norme 2210 (2017, p. 202) précise que « *les objectifs doivent être précis pour chaque mission* ».

Ces objectifs peuvent être de nature différente et présenter un degré de priorisation varié, ils peuvent être soit dans le cadre d'évaluation (La conformité avec, l'exactitude de, la réalisation de...) soit dans le cadre de détermination (Le fonctionnement effectif de, l'efficacité de, l'efficience de...).

Une fois que les objectifs primaires de la mission ont été fixés, l'étape suivante consiste à déterminer le périmètre de la mission. D'ailleurs, dans son article publié à la revue Audit Risque et Contrôle, RAHMANI (2018, p. 32) trouve que « *une définition incomplète ou imprécise du périmètre d'audit peut avoir un impact significatif sur le respect des délais et des coûts impartis* ». De plus, LITVAK et ALLAIRE (2019, p. 11) trouve que pour un auditeur interne, l'accès illimité à l'ensemble de la société est primordial pour accomplir ses tâches de façon efficace. Dans le même contexte, Bertin (2007, p. 270), précise la difficulté de recueil des données au sein des organisations où le périmètre de l'audit est limité.

A ce sujet, BEDORET et BLEIN (2014, p. 35) trouvent que les auditeurs internes doivent définir précisément les objectifs de la mission d'audit interne, ainsi que le périmètre de leurs interventions afin d'assurer la réalisation de ces objectifs. En outre, la Norme 2220, périmètre d'intervention de la mission, (2017, p. 205), stipule que « *le périmètre d'intervention doit être suffisant pour atteindre les objectifs de la mission* ». De plus, REDING et al (2015, p. 541) précisent qu'il convient de préciser clairement, pour chaque mission, ce qui est ou non inclus dans la mission d'audit interne. Cependant, afin de s'assurer que ce périmètre est suffisant, et pouvoir répondre aux objectifs de la mission, les auditeurs internes doivent faire appel à leur jugement professionnel en s'appuyant sur leurs expériences et leurs compétences, mais aussi, en coopérant avec les autres parties prenantes de la mission.

Chaque mission doit être bien définie à l'avance, en précisant son périmètre et ses objectifs. Pour ceci, la Norme 2050 (2017, p. 28), prévoit la possibilité d'utiliser les travaux des autres prestataires internes (gestion des risques, contrôle interne...) et externes (commissaire aux comptes, expert-comptable...) dans le but de déterminer un périmètre précis et d'éviter les doubles emplois.

Cependant avant de clôturer cette étape, il convient de définir les livrables de la mission d'audit interne. En prévoyant les résultats potentiels des tests à effectuer, ceci d'une part, d'autre part, en définissant les attentes de l'auditée relative à la communication des résultats (REDING, et al., 2015, p. 542).

Cette étape préparatoire se termine par l'élaboration de l'acte de naissance de la mission d'audit interne à savoir, l'ordre de mission. Pour Bertin (2007, p. 39), l'ordre de mission est le document qui déclenche la mission d'audit interne. Il formalise le mandat donné par le client à l'audit interne (RENARD, 2010, p. 218).

D'après l'IFACI (2013, p. 81), l'ordre de mission est le document qui informe l'auditée qu'une mission d'audit interne est programmée. Il doit obligatoirement contenir certains éléments propres à la mission à réaliser : l'événement déclencheur ; les clients ; la période ; l'équipe d'audit ; les objectifs de la mission ; le périmètre de la mission et ; les livrables de la mission (SCHICK, VERA, & BOURROUILH-PAREGE, 2021, pp. 96, 97).

Dans le même contexte, Renard (2010, p. 218) note que : « *l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente* (client) » à savoir, la direction générale, le conseil ou le comité d'audit. Mais, il est évident de préciser que les auditeurs interne participent dans la préparation de ce document.

Etant en possession de son ordre de mission, les auditeurs passent à la deuxième étape de processus, conduire la réunion d'ouverture.

2. Conduire la réunion d'ouverture

C'est la première réunion de travail, officielle, à laquelle tous les acteurs d'audit et d'auditée sont réunis. Elle permet de présenter aux audités la charte d'audit, le service d'audit et les auditeurs, d'exposer les objectifs et le périmètre de la mission, d'expliquer la méthodologie de conduite de la mission d'audit, de définir les rôles et responsabilités des auditeurs et des audités, de finaliser le calendrier de la mission et prendre les premiers rendez-vous et de répondre aux questions des audités (Unité de Recherche de l'IFACI, 2009, p. 66). L'IFACI (2013, p. 14) trouve que, commencer rapidement la mission d'audit après cette réunion, est un facteur clé de succès de la mission.

La charte d'audit interne, selon l'interprétation de la Norme 1000, Missions, pouvoirs et responsabilités (2017, p. 15), est un document officiel qui « *définit le positionnement de l'audit interne dans l'organisation y compris la nature du rattachement fonctionnel du responsable de l'audit interne au conseil ; autorise l'accès aux données, aux personnes et aux biens nécessaires à la réalisation des missions et ; définit le périmètre (générale) de l'audit interne* ».

Afin de bien clôturer cette étape, il convient de rédiger un compte rendu de cette réunion d'ouverture, de fixer un calendrier des premiers entretiens à effectuer et d'établir une liste de contacts.

3. Analyser les processus et leurs objectifs

Objectif principal de cette étape est de comprendre le domaine audité. Pour cela, les auditeurs doivent rassembler toutes les informations nécessaires pouvant servir de base à comprendre le processus mis en œuvre par l'audité. D'ailleurs, Renard (2010, p. 224) avance qu'« *il n'y a pas de méthode d'audit qui ne commence par la connaissance des processus ou des activités que l'on doit auditer* ». En outre, Bertin (2007, p. 39) affirme l'impossibilité, pour un auditeur, de se lancer dans des activités d'audit interne dont il ne connaît rien.

Pour comprendre ce processus, les auditeurs internes doivent en déterminer les principaux objectifs (REDING, et al., 2015, p. 544). Les mêmes auteurs (p. 545) trouvent que les objectifs au niveau des processus peuvent être regroupés en quatre catégories distinctes :

- Les objectifs liés aux opérations au niveau du processus sont ceux qui se focalisent sur le pilotage et la réalisation des activités tout en s'assurant de leurs efficacités et de leurs efficiences.
- Les objectifs liés au reporting au niveau du processus, sont conçus afin de répondre aux besoins d'informations internes ou externes de l'organisation.
- Les objectifs liés à la conformité au niveau du processus, afin d'assurer la conformité aux lois et règlements externes, à la politique interne ou aux contrats.
- Les objectifs stratégiques au niveau du processus sont ceux qui visent à réaliser les objectifs stratégiques de l'organisation.

Après la détermination des objectifs du processus, à vrai dire de l'audité, il convient de procéder à la collecte des données sur le mode opératoire du processus concerné en étudiant de façon détaillée les principaux documents associés à ce processus tels que : le manuel de procédure ; la politique relative au processus ; le descriptif des postes..., ceci d'une part. D'autre part, en utilisant les outils mentionnés dans la figure ci-dessus, à savoir : Entretiens/Questionnaires ; Le diagramme de flux ; Approche processus ; le teste de cheminement et ; Grille d'analyse des tâches.

La compréhension détaillée des tâches intervenants dans un processus, en étudiant la documentation interne, est très importante. Mais ne donnent guère d'indication sur l'efficacité de leur exécution (REDING, et al., 2015, p. 548). Pour cette raison, les auditeurs internes doivent recourir à d'autres techniques qui sont d'autant plus importantes que la documentation interne afin de comprendre le processus en question tel qu'il est exécuté, telles que :

- Les questionnaires : d'après Renard (2010, p. 227), les questionnaires d'audit interne « *ne sont pas des questions que l'on pose mais des questions que l'on se pose* ». C'est-à-dire, c'est les auditeurs internes qui vont y répondre en utilisant leurs propres outils, tels que : les interviews ; les observations ; les documents ; les procédures... De plus, IFACI (2013, p. 50) trouve que les entretiens représentent des

situations au cours desquelles les auditeurs internes et les audités peuvent échanger afin de, construire une relation de travail positive et créer un climat de confiance entre eux, ceci d'une part. D'autre part, afin de prendre connaissance des activités du domaine audité.

- Le diagramme de flux : D'après IFACI (Maîtriser les outils et les techniques de l'audit, p. 19), un diagramme de flux, autrement dit diagramme de circulation ou encore un flow chart est « *un schéma permettant de décrire les étapes d'un processus* ». Le flow chart est un outil puissant de représentation des activités, il permet de montrer l'enchaînement chronologique d'activités, les acteurs qui réalisent ces activités ainsi que la circulation des flux d'informations (documents) à l'intérieur de l'audité ou entre l'audité et son environnement extérieur (SCHICK, VERA, & BOURROUILH-PAREGE, 2021, p. 177). En outre, Masselin et Maders (2014, p. 61) précisent l'importance de consacrer une colonne dans ce schéma aux observations, afin de noter les remarques ou critiques de chaque étape d'activité audité (non séparation des tâches, document inutile, double classement d'une même information, contrôle répétitif, destruction d'une information importante,...)
- Approche Processus : d'après IFACI (2013, p. 56) cet outil permet de décrire de façon méthodique toutes les activités réalisées par l'audité en identifiant simultanément leurs objectifs, leurs risques et les mécanismes du contrôle qui devraient permettre de maîtriser ces risques.
- Le test de cheminement : d'après IFACI (Maîtriser les outils et les techniques de l'audit, p. 27) le test de cheminement, autrement dit le walkthrough est un outil ou une procédure dans laquelle les auditeurs internes « *suivent une opération de son origine jusqu'à son dénouement* » en s'appuyant beaucoup plus sur des entretiens.
- La grille d'analyse des tâches : est un tableau à double entrée qui permet de relier les tâches aux personnes ou aux services qui les réalisent afin de d'obtenir une vision synthétique et claire de la répartition des tâches (SCHICK, VERA, & BOURROUILH-PAREGE, 2021). De plus, Valin et al (2006, p. 184) précise que cet outil permet, aux auditeurs internes, de visualiser les différentes tâches et fonctions réalisées pour chaque procédure (opération).

En bref, cette étape de la description détaillée des processus du domaine audité permet aux auditeurs de constater immédiatement les écarts par rapport au déroulement prévu du processus, et de passer à l'étape suivante.

4. Identifier et évaluer les risques

La première tâche de cette étape consiste à repérer les événements potentiels de risque qui sont inhérents aux processus, et qui sont susceptibles d'affecter le bon déroulement de ceux-ci. Pour bien accomplir cette tâche, les auditeurs internes peuvent utiliser les résultats des missions d'audit antérieurs, la cartographie des risques éventuellement préexistante, l'historique d'incidents et bien évidemment, la description des processus établie lors de l'étape précédente (IFACI, 2013, p. 18). Parmi les événements potentiels que les auditeurs internes peuvent constater, on peut citer (REDING, et al., 2015, p. 561) :

- Dysfonctionnement dans le déroulement du processus ;

- Mauvaise circulation des informations entre les acteurs du processus ;
- Application informatique conçues de manière inadéquate ;
- Tardiveté des informations ou leurs inadéquations pour la prise de décision.

Après avoir déterminé ces événements, non seulement il convient de sélectionner ceux qui peuvent affecter, de manière significative, le déroulement de ce processus autrement dit, les risques pertinents. D'ailleurs, LITVAK et ALLAIRE (2019, p. 11) précise que « *l'audit interne doit restreindre ses activités autour de celles qui peuvent avoir de l'impact et apporter de valeur* ». Mais de surcroît, il doit les formuler en utilisant un langage compréhensible par les acteurs du processus concerné (REDING, et al., 2015, p. 564).

Parmi les outils les plus efficaces pour définir ces risques, on distingue le diagramme Cause/effet.

- Diagramme Cause/Effet : est une représentation schématique qui permet de lister de manière exhaustive les causes et les personnes concernées de la survenance d'un événement ou d'une situation porteuse de risque (Maîtriser les outils et les techniques de l'audit, p. 85). L'IFACI (2013, p. 64) précise que cet outil accompagne et structure les réflexions des auditeurs en collaboration avec les audités lors de l'analyse des causes de dysfonctionnements constatés.

A partir du moment où les risques sont définis et bien formulés, la tâche d'évaluation des risques sera commencée en déterminant l'impact et la probabilité d'occurrence de chaque risque, puis en élaborant une matrice de risques afin de présenter les interrelations entre l'impact et la probabilité d'occurrence de chaque risque.

- RCI/ Matrice de risques : La matrice de risques est un outil qui permet de calculer le niveau de criticité d'un risque en évaluant la combinaison (impact/probabilité d'occurrence). Alors que, RCI/Matrice de risques, d'après (Maîtriser les outils et les techniques de l'audit, p. 84), sert à réaliser un « *inventaire des objectifs de l'activité, des risques auxquels ils sont exposés et des dispositifs de contrôle qui doivent permettre de maîtriser ces risques* ».

Une fois que les risques sont évalués, il convient de comprendre la tolérance aux risques du domaine audité. D'ailleurs l'interprétation de la Normes 2120 – Management des risques (2017, p. 184) stipule que les auditeurs internes doivent évaluer si « *les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation* ». Pour cela, il faut commencer par identifier les conséquences possibles des risques définis, puis se renseigner, auprès des responsables du processus audité, sur les seuils de tolérance déjà arrêtés afin de définir des seuils appropriés. De plus, REDING et all (REDING, et al., 2015, p. 569) affirme l'importance de la compréhension de ce seuil de tolérance dans l'évaluation des risques. Un autre outil peut être utilisé dans cette étape, il s'agit de brainstorming.

- Brainstorming : d'après l'IFACI (2013, p. 69) le brainstorming se pratique en groupe (auditeurs internes/audités), et il permet de produire un maximum d'idées

sur un problème donné tant pour trouver des solutions adéquates que pour en rechercher les causes.

Le facteur clés de succès de cette étape est la collaboration avec les audités. et avant de passer à l'étape suivante, il convient d'établir une cartographie des risques du domaine audité.

5. Evaluer la conception du dispositif de contrôle

Après avoir finalisé la description précise et complète des processus du domaine audité et de leurs objectifs et établi la cartographie des risques, il est nécessaire d'évaluer la conception du dispositif de contrôle.

A cet égard, il faut d'abord commencer par identifier l'environnement ou le milieu dans lequel les acteurs de l'audité accomplissent leurs activités et assument leurs responsabilités autrement dit, l'environnement de contrôle (IFACI, 2013, p. 20). Pour bien mener cette tâche, les auditeurs internes doivent prendre en compte beaucoup de facteurs, et notamment : la taille et la complexité du processus, la structure de l'audité et les changements récents dans l'environnement de contrôle, d'ailleurs IIA (2017, p. 185) affirme que « *des changements récents dans l'environnement de l'organisation peuvent avoir engendré de nouveaux risques* ». A cette fin, les auditeurs internes peuvent recourir à des techniques telles que l'examen documentaire (en utilisant : missions d'audit antérieurs, la cartographie des risques éventuellement préexistante, référentiel de contrôle interne...), les entretiens et l'observation. Rappelons que l'engagement de la direction au regard de la qualité des activités contribue à créer un environnement de contrôle favorable.

Après cette tâche il est nécessaire de déterminer les activités de contrôle clés, il s'agit d'après REDING et All (2015, p. 569) de celles qui sont véritablement critiques au point que leur omission affecte de manière importante la réalisation des objectifs souhaités. On peut ainsi les définir, comme celles conçues pour maîtriser les risques significatifs associés aux objectifs critiques d'un processus. De plus, l'IIA (2017, p. 191) trouve que les activités de contrôle clés « *sont destinés à réduire les risques au niveau de l'entité, au niveau des fonctions et au niveau des opérations* ». Afin de bien réaliser cette tâche, REDING et All (2015, p. 569) note qu' « *il est important de bien déterminer les différentes catégories de contrôles à classer parmi les contrôles clés au niveau du processus* ». Pour cela, les auditeurs internes peuvent se servir des mêmes outils que ceux utilisés dans l'identification de l'environnement de contrôle à savoir : l'examen documentaire ; les entretiens et l'observation.

La dernière tâche de cette étape consiste à relier les dispositifs de contrôle clés au niveau du processus aux risques du même processus sous forme d'une matrice, souvent appelée matrice de risques et de contrôles (IIA, 2017, p. 191). Afin de déterminer (d'évaluer) si les dispositifs de contrôle clés sont adéquatement conçus pour ramener à un niveau acceptable les risques liés aux processus. A la base de cette évaluation de dispositifs de contrôle clés (activités de contrôle clés), les auditeurs internes déterminent le niveau d'adéquation de la conception globale du dispositif de contrôle du processus concerné.

L'évaluation de la conception d'un dispositif de contrôle exige l'utilisation d'un questionnaire de contrôle interne :

- Questionnaire de contrôle interne (QCI) : D'après Masselin et Maders (2014, p. 57), cet outil se compose de questions types oui/non élaborées spécifiquement pour vérifier la conception des contrôles clés sélectionnés. Dans le questionnaire de contrôle interne, la réponse « oui » à une question signifie une force apparente, alors que, la réponse « non » indique une faiblesse apparente. Chaque force et faiblesse doivent être vérifiées sur le terrain. Dans le même contexte, Bernard et all (2013, p. 83) trouvent que, pour chaque contrôle clés recensé, un questionnaire doit être élaboré.

Au terme de ces cinq premières étapes, les auditeurs internes comprennent profondément comment fonctionnent les processus du domaine audité. Cela leur permet de déterminer les contrôles (activités clés) qui nécessitent des tests, de définir la méthode à utiliser pour ces tests et de documenter les jugements étayant le choix de cette méthode. Autrement dit, ils établissent un référentiel d'audit, on l'appelle aussi rapport d'orientation ou encore plan de mission. D'ailleurs la Norme 2200-planification de la mission (IIA, 2017, p. 194) stipule que « *les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission* ».

- Référentiel d'audit : D'après Renard (2010, p. 214) c'est au cours de la phase de planification que l'auditeurs internes construisent leur référentiel. Il correspond à un recueil de règles, procédures et pratiques à partir de lequel le dispositif de contrôle interne du processus concerné va être évalué au cours de la mission d'audit.

6. Valider le référentiel d'audit

Après avoir établi un référentiel ou un guide de la mission d'audit interne, les auditeurs internes formalisent des rencontres avec les audités (les personnes qui connaissent précisément les opérations à auditées) pour en valider sa mise en place. D'après l'IFACI (conduire une mission d'audit interne : méthodologie, s d, p. 19) ces rencontres contribuent aussi à créer une convivialité et un climat de confiance entre les auditeurs internes et l'audité, ceci d'une part. D'autre part, elles contribuent à favoriser l'adhésion des audités aux valeurs de l'audit. D'après l'IFACI (2013, p. 22), cette étape se subdivise en trois tâches : diffuser le référentiel d'audit ; Examiner le référentiel d'audit avec les parties prenantes et ; formalisation de la validation du référentiel d'audit.

C'est aux auditeurs que revient le rôle de diffuser, auprès des audités, tous les détails du référentiel d'audit établi, à savoir : les contrôles clés (activités) sélectionnés ou déterminés afin de les tester ; La méthode de test à appliquer à chaque risque, la nature, l'étendue et le calendrier des tests à effectuer (REDING, et al., 2015, pp. 575,576). A ce titre, ils doivent tenir un langage clair, simple et compréhensible et être à l'écoute des audités.

La deuxième tâche de cette étape consiste à examiner attentivement le référentiel d'audit établi avec les responsables du domaine audité. En s'entretenant des risques afférents aux objectifs des contrôles clés (activités), du dispositif de contrôle existant et de l'efficacité des processus de management des risques du domaine ou processus audité. Cette tâche d'après

IFACI (2013, p. 23) s'appuie sur les contenus qui ont été produits au cours des étapes précédentes (Matrice des risques, diagramme de circulation, feuilles de travail, cartographie des risques). Renard (2010, p. 240) précise qu'« *il n'appartient pas à l'audité d'exiger des modifications* », mais ces dernières peuvent être suggérées et les auditeurs internes peuvent éventuellement accéder à ces demandes. En bref, le dernier mot appartient aux auditeurs internes.

Après avoir examiné le référentiel d'audit, il convient de le faire valider par les premiers responsables du domaine audité. Cette formalisation d'après l'IFACI (2013, p. 23) acte la reconnaissance par les responsables du domaine audité du référentiel d'audit interne sur lequel s'appuiera la mission.

7. Sélectionner les objectifs d'audit

Les deux tâches requises par cette étape sont essentiellement : Exprimer les objectifs d'audit pour chacun des contrôles clés retenus et les rapprocher des objectifs de l'ordre de mission. Dans la mise en œuvre de la Norme 2200, le CRIPP (IIA, 2017, p. 195) précise qu'il est capital que les auditeurs internes identifient les objectifs clés des sous-processus au sein du domaine audité. A ce titre, ils doivent déterminer et poursuivre pour chaque contrôles clés sélectionnés un ou plusieurs objectifs spécifiques.

Après avoir déterminé ces objectifs, il convient de les rapprocher des objectifs déjà fixés dans l'ordre de mission. D'après l'IFACI (2013, p. 25) trois cas sont possibles de ce rapprochement :

- Les objectifs d'audit déterminés à la base des contrôles clés couvrent exactement les objectifs fixés dans l'ordre de mission ;
- Les objectifs d'audit déterminés à la base des contrôles clés sont plus large que les objectifs fixés dans l'ordre de mission.
- Les objectifs d'audit déterminés à la base des contrôles clés ne couvrent pas les objectifs fixés dans l'ordre de mission.

Une fois que le rapprochement a été effectué, il est essentiel d'ajuster le périmètre de la mission d'audit selon les sorties de ce rapprochement et d'élaborer un programme de travail.

8. Elaborer le programme de travail

Pour que tous les acteurs intervenants dans la mission d'audit interne comprennent ce qui a été fait et ce qui reste à faire, connaissent les responsables de chaque activité entrant dans la mission d'audit et encore facilitent la revue et la surveillance de la mission, il convient d'établir un document énumérant les actions à suivre au cours de la mission, autrement dit, un programme de travail.

En s'appuyant sur le référentiel d'audit validé ainsi que les objectifs d'audit fixés à la base des contrôles clés, les auditeurs internes (équipe en charge de la mission), sous la supervision du responsable d'audit interne, établissent un programme de travail. Ce dernier est défini par ZIANI (2014, p. 59) et CHEKROUN (2018, p. 75) comme étant un document interne qui énumère les procédures à suivre en vue de la réalisation de la mission d'audit interne. On

l'appelle aussi programme de vérification et il s'agit, d'après Renard (2010, p. 252) d'un document dans lequel les auditeurs internes procèdent à la détermination et à la répartition des tâches entre les membres de l'équipe en charge de la mission. De son côté, Bertin (2007, p. 42) le qualifie comme étant une « *liste des travaux à effectuer par l'équipe d'auditeurs pour répondre aux engagements du rapport d'orientation (référentiel d'audit)* ».

Ce document est exigé par la Norme 2240 (IIA, 2017, p. 211) qui stipule « *les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission* ». De plus, la Norme MPA 2240-A1-1 (IIA, 2011, p. 54) ajoute que « *le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre. Les ajustements doivent être approuvés rapidement* ».

Lors de cette étape, les auditeurs internes commencent par déterminer pour chaque objectif d'audit fixé la ou les techniques d'audit appropriées. Pour IFACI (2013, p. 27), la détermination des techniques d'audit appropriées signifie « *déterminer la nature des tests de sorte qu'on obtienne une preuve suffisante, pertinente et fiable au regard des objectifs d'audit sélectionnés (fixés)* ». En effet, la nature des tests est le type des procédures d'audit que les auditeurs internes doivent utiliser lorsqu'ils procèdent à la vérification sur le terrain. D'après REDING et al. (2015, p. 452), afin de choisir la ou les procédures les plus adéquates à la réalisation de la mission, les auditeurs internes doivent comparer les coûts et avantages associés aux différents types de procédures.

Ensuite, ils déterminent, d'après l'IFACI (2013, p. 27), l'étendue des procédures d'audit et le calendrier d'application de ces procédures de sorte qu'on obtienne une preuve suffisante, pertinente et fiable au regard des objectifs d'audit fixés. En réalité, l'étendue des procédures d'audit représente d'une part le volume de preuves d'audit que les auditeurs internes doivent collecter pour réaliser ou atteindre leurs objectifs (REDING, et al., 2015, p. 452). D'autre part, la méthode de sélection d'un échantillon à l'intérieur d'une population d'audit. A ce titre REDING et al. (2015, p. 452) précisent : « *l'auditeur interne peut notamment décider de tester certains types de transactions dans leur intégralité, et d'autres par échantillonnage* ». Cependant, le calendrier d'application des procédures d'audit interne définit à quel moment ces tests sont effectués et la période qui est couverte.

D'après Renard (2010, p. 254), le programme de travail a pour fonction d'assurer la bonne réalisation des tâches dans le temps, et donc d'anticiper les retards ou avances par rapport au planning préétabli, ceci d'une part. D'autre part, il permet de savoir où en est chaque auditeur interne dans les opérations qui lui ont été confiées et donc de situer immédiatement les causes des retards/avances et d'y porter remède.

9. Elaborer le budget et allouer les ressources

D'après l'IIA (2018, p. 1), la disponibilité des ressources nécessaires pour l'accomplissement des missions est l'une des principales caractéristiques d'une fonction d'audit interne de qualité. D'ailleurs, la Norme 2030 du CRIPP (IIA, 2017, p. 150) prévoit que « *le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à l'audit interne soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé* ». L'interprétation de cette Norme (IIA, 2017, p. 150) définit le terme

ressources adéquates, comme étant une combinaison de connaissances, de savoir-faire et d'autres compétences essentiels à la réalisation des missions. En outre, elle entend par le terme ressources suffisantes, la quantité des ressources nécessaires à la réalisation des missions.

Lors de cette étape, il convient tout d'abord, selon (IFACI, 2013, p. 29) et (REDING, et al., 2015, p. 579), d'estimer ou de budgéter les ressources nécessaires à la réalisation de la mission, en déterminant : le nombre d'auditeurs internes dont la mission aura besoin ; les compétences et expériences nécessaires afin de la réalisation de la mission ; le nombre d'heures requises pour mener à bien la mission, et ; les dépenses supplémentaires prévisionnelles de la mission telles que les frais de déplacement et frais connexes, les coûts de la technologie si la mission impose d'accéder à une technologie unique, les fournitures diverses...

Dans le même contexte, la Norme MPA 2240-1 (IIA, 2011, p. 54) précise que « *les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées et suffisantes pour atteindre les objectifs de la mission. Ils s'appuient sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles* ».

Ensuite, ils doivent identifier les ressources disponibles au sein de service d'audit dont ils peuvent utiliser librement. Pour cela, ils peuvent se poser les questions suivantes : Parmi les auditeurs internes, qui sont disponibles actuellement, qui dispose des compétences et expériences nécessaires à la réalisation de cette mission ? et si certaines des compétences nécessaires ne sont pas disponibles pour le moment, comment et à quel coût peut-on les acquérir ?

Dans le même ordre d'idée, RAHMANI (2018, p. 31) démontre que l'utilisation des ressources externes (recours à des prestataires externes), en cas de non disponibilité des compétences et ressources internes, améliore la qualité d'audit, réduit les coûts et développe les compétences des auditeurs internes.

Une fois que les ressources nécessaires sont estimées et les ressources disponibles sont identifiées, il convient de répartir les travaux à réaliser en fonction des compétences et des disponibilités (IFACI, 2013, p. 29), et établir formellement un échéancier de déploiement (REDING, et al., 2015, p. 581). Ces deux tâches nécessitent la prise en compte des disponibilités des collaborateurs clés au niveau des processus.

A la fin de cette étape, le programme de travail déjà établi lors de l'étape précédente sera enrichi du budget et du calendrier. Il est fortement recommandé de le valider auprès de responsables de la mission.

10. Valider l'organisation de la mission

La Norme MPA 2240.A1-1 (IIA, 2011, p. 54) prévoit que « *le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre. Les ajustements éventuels doivent être approuvés rapidement* ». Cette approbation doit être donnée par le premier responsable du service d'audit interne. Valider l'organisation de la mission, pour l'IFACI (2013, p. 31), c'est valider que :

- Les procédures d'audit choisies permettront d'atteindre les objectifs d'audit fixés ;
- Les ressources internes ou externes affectés aux travaux d'audit interne disposent des compétences et expériences requises ;
- Le calendrier prévisionnel établi est réaliste et pertinent par rapport aux contraintes du service d'audit et du domaine audité.

La validation de l'organisation de la mission constitue l'autorisation ou le feu vert donné à l'équipe chargée de la mission pour entamer la phase de réalisation sur le terrain.

Avant de passer à la phase de réalisation proprement dite, l'IIA (2017, p. 214) recommande d'analyser attentivement les informations provenant des différentes étapes de cette phase qui devraient porter sur :

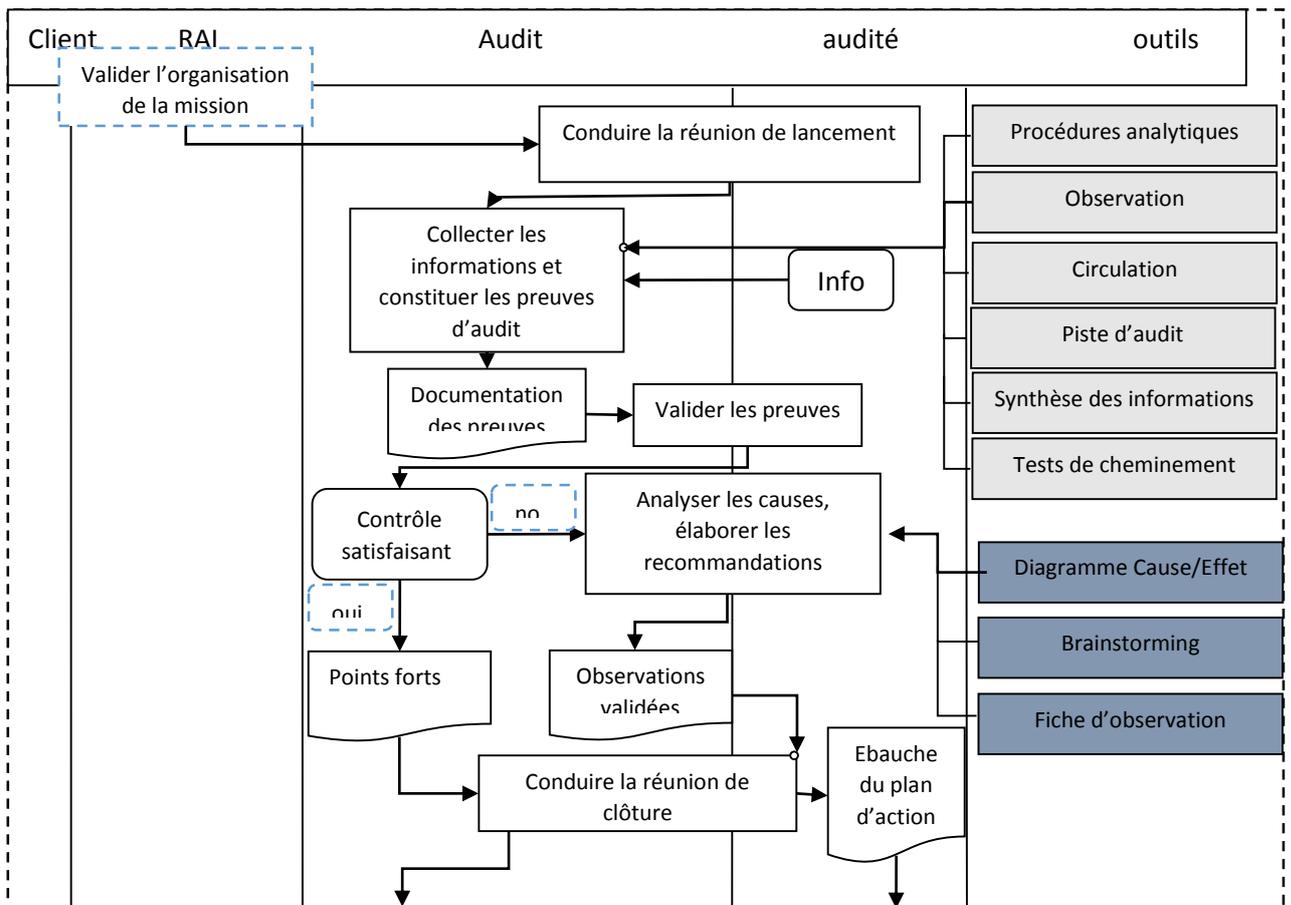
- Les objectifs de la mission d'audit interne ;
- Les critères qui seront utilisés pour évaluer le domaine ou le processus audité ;
- Le programme de travail qui contient les conclusions de cette phase.

Section 02 : Réalisation de la mission d'audit interne

La phase de réalisation est la conduite de la mission d'audit interne sur le terrain. Elle vise à mettre en œuvre les ressources identifiées lors de la phase de préparation afin d'élaborer le diagnostic le plus pertinent et de proposer des solutions d'amélioration. Cette phase fait beaucoup plus appel aux capacités d'investigation, d'observation, de dialogue et de communication afin de rassembler et évaluer les preuves d'audit.

Tout comme la phase de préparation, un schéma résumant les différentes étapes de cette phase nous a semblé indispensable avant de se lancer dans les détails.

Figure 3-2 : Processus d'audit interne (Phase de réalisation)



Source : IFACI, les outils de l'audit interne, Groupe Eyrolles, Paris, 2013, P 3.

Comme le schéma ci-dessus le montre, la phase de réalisation s'articule en plusieurs étapes, qui seront chacune examinées plus en détail dans ce qui suit :

1. Conduire la réunion de lancement de la phase Réalisation

Cette étape a pour objectif d'annoncer le démarrage officiel de la mission d'audit interne sur le terrain. Renard (2010, p. 246) insiste sur la nécessité de tenir cette réunion sur le lieu même où la mission d'audit interne doit se dérouler. En d'autres termes, c'est les auditeurs internes qui vont chez l'audité et non pas l'inverse.

En effet, c'est lors de cette rencontre que les auditeurs internes et les audités prennent bien conscience que les préparatifs sont terminés et la phase terrain est débutée. A cette fin, et pour que cette réunion soit un succès, l'IFACI (2013, p. 32) décompose le déroulement de cette réunion en six phases :

- En premier lieu il convient de présenter l'équipe en charge de la mission (Responsable d'audit interne, chef de mission, auditeurs, consultant externe...). Celle-ci pourra être composée de membres plus ou moins nombreux selon la complexité et la spécificité de la mission. Renard (2010, pp. 247, 248) indique que cette présentation doit être faite par un supérieur hiérarchique en soulignant les antériorités professionnelles de chacun, ses compétences spécifiques et les relations hiérarchiques au sein de la mission. Puis, un tour de table va se dessiner et les audités vont se présenter à leur tour.
- En second lieu, c'est au tour de responsable d'audit interne de présenter oralement et/ou visuellement, devant les participants, les objectifs et le périmètre d'une mission dont la connaissance est primordiale pour réaliser une parfaite collaboration audités/auditeurs.
- Une fois que les objectifs et le périmètre de la mission sont bien clairs pour les audités, il convient d'exposer la méthodologie de conduite de cette mission, dans le but de permettre aux différents acteurs, intervenants dans le processus audité, de connaître leur rôle dans la démarche d'audit.
- Ensuite, il revient aux auditeurs internes d'exposer oralement et/ou visuellement le référentiel d'audit validé. L'examen de ce document, d'après Renard (2010, p. 249) « *constitue l'essentiel de l'ordre de jour de la réunion* ». Ainsi que, de présenter la cartographie des risques établie et les raisons qui ont conduit à choisir certains contrôles pour évaluation. Sans oublier de faire le point sur les procédures d'audit sélectionnées. Au cours de cette phase, Renard (2010, p. 249) soulève l'importance de solliciter les avis des audités. Mais, il précise que la décision finale appartient toujours aux auditeurs internes, en d'autres termes, c'est à eux de décider d'en tenir compte ou non.
- La cinquième phase de cette réunion consiste à présenter le programme de travail prévu pour la réalisation de la mission, en discutant du planning prévisionnel de la phase Réalisation, des modalités de collaboration entre les auditeurs et les audités, des disponibilités des audités, de la date prévisionnelle de la réunion de clôture, de publication du rapport final, etc. Dans le même contexte, Renard (2010, p. 250) trouve que lors de cette phase, les auditeurs internes doivent définir clairement d'une part, les personnes que les auditeurs internes doivent rencontrer pour collecter les preuves d'audit. D'autre part, le moment ou les dates de ces rencontres.
- En dernier lieu, et avant de clôturer cette réunion, les auditeurs internes doivent tenir en compte tout complément d'informations issue des échanges sur les sujets traités précédemment avec les audités.

Les outputs de cette réunion, selon l'IFACI (2013, p. 32), sont : un compte rendu de la réunion, un calendrier des premiers entretiens et une liste de contacts.

2. Collecter les informations et constituer les preuves d'audit

Pour que leurs rapports soient conformes à l'éthique, puissants, satisfaits et intéressants, les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions sur des preuves convaincantes. D'ailleurs, REDING et all (2015, p. 448) souligne que la qualité des conclusions des auditeurs internes dépend de leur capacités à collecter et à évaluer correctement des preuves suffisantes et adéquates. Pour que ces preuves soient convaincantes, la Norme 2310 (IIA, 2017, p. 219) précise qu'un constat peut être considéré comme prouvé, du moment que les informations collectées présentent les quatre caractéristiques suivantes :

- Elles doivent être suffisantes, en d'autres termes indispensables. L'omission d'une ou de plusieurs de ces informations peut influencer les conclusions des auditeurs internes.
- Elles doivent être fiables, en d'autres termes permettre de tirer des conclusions précises.
- Elles doivent être pertinentes, en d'autres termes parfaitement appropriés aux objectifs de la mission.
- Elles doivent être utiles, en d'autres termes directement exploitable par les auditeurs internes.

Dans le même contexte, Valérie Berche -directrice de l'audit, du contrôle interne et de la qualité d'une multinationale- (2012, p. 46) témoigne lors d'un entretien mené par l'IFACI : *« nos preuves d'audit **doivent** nous permettre de formuler en toute confiance des conclusions et avis solidement étayés ».*

Afin de collecter ces preuves, il convient de réaliser les tests d'audit définis dans le programme de travail lors de la phase Planification (IFACI, 2013, p. 34). Ces tests, d'après REDING et all (2015, p. 584), permettent aux auditeurs internes de rassembler les informations nécessaires à l'évaluation de la conception et du fonctionnement réel des contrôles clés, et d'en tirer des conclusions sur l'efficacité du processus audité. A cet égard, les auditeurs internes pourraient faire appel à une combinaison d'outils tels que : questionnaires, examens documentaires et physiques, piste d'audit ascendante, piste d'audit descendante, procédures analytiques, confirmation/circulation, l'inspection des documents et des rapports, outils informatiques, observations, etc. Dans le même ordre d'idée, CAPURSO (2017, p. 36) trouve que : *« le niveau de preuve d'audit le plus élevé est généralement reconnu comme celui assuré par les observations physiques ».* A ce stade, les auditeurs internes doivent faire preuve d'intégrité et d'une très grande transparence afin d'assurer de la qualité (suffisantes, fiables, pertinentes et utiles) des preuves collectées. Sans oublier de documenter ces tests en mettant des renvois vers la fiche d'observation sur chaque fiche de test. D'ailleurs la Norme 2330 (IIA, 2017, p. 229) exige que les auditeurs internes documentent toutes les informations collectées dans les papiers de travail afin d'étayer les résultats et les conclusions de la mission.

Une fois que toutes les informations nécessaires sont récoltées par les tests d'audit, il est important de les évaluer pour déterminer la capacité des dispositifs de contrôle à réaliser

leurs objectifs. Pour bien mener cette évaluation, l'IFACI (2013, p. 35) propose une liste de questions à laquelle les auditeurs internes peuvent devoir répondre :

- Les contrôles clés sont-ils conçus de manière adéquate ?
- Les contrôles clés fonctionnent-ils correctement, c'est-à-dire comme on le prévoyait au moment de leur conception ?
- Les contrôles clés permettent-ils de maîtriser les risques ?
- Les contrôles clés permettent-ils au processus d'atteindre ses objectifs ?

Pour répondre à ces questions, les auditeurs internes doivent s'appuyer sur les informations collectées lors de la phase Planification et réalisent des tests d'audit.

Après avoir effectué ces tests, rassemblé et évalué les éléments de preuve nécessaires, les auditeurs internes doivent, pour finir, élaborer des conclusions en précisant les points forts et les dysfonctionnements du processus ou du domaine audité. Sachant que, un point fort est identifié lorsqu'un test montre qu'un contrôle clés est bien conçu, fonctionne correctement, permet de maîtriser les risques et permet au processus d'atteindre ses objectifs. En revanche, un dysfonctionnement est identifié lorsqu'un test montre qu'un contrôle clés n'est pas bien conçu, ne fonctionne pas correctement, ne permet pas à maîtriser les risques et ne permet pas au processus d'atteindre ses objectifs.

La spécificité des outils de cette étape permet de détecter tout ce qui pourrait faire obstacle à la réalisation des objectifs. Parmi ces outils, on trouve :

- Procédures d'audit analytiques : d'après, Obert et Mairesse (2007, p. 415), les procédures analytiques sont des techniques de contrôle qui consistent à apprécier des indicateurs (valeurs, pourcentages, ratios, quantités) relatifs aux processus audité à partir de leurs corrélations avec d'autres indicateurs externes (au domaine audité ou à l'organisation), ou avec des données antérieures ou provisionnelles, tout en procédant à l'analyse des différents résultats, issus de cette comparaison, en essayant d'en tirer des conclusions plus précises sur les relations qui existent entre les indicateurs utilisées. Dans le même ordre d'idée, l'IFACI (2013, p. 74) trouve que l'analyse de ces indicateurs peut être via des comparaisons soit entre les informations de la période en cours avec les prévisions, soit entre les informations de la période en cours avec celles similaires de périodes précédentes, soit encore entre les informations internes au domaine audité avec celles qui sont externes. Après la comparaison entre ces indicateurs internes et externes, l'IIA (2017, p. 226) avance que, les auditeurs internes doivent enquêter sur tout écart important afin de déterminer la cause et/ou le caractère raisonnable de l'écart (une fraude, une erreur, ou un contexte différent).
- Observation : L'observation consiste à se rendre dans le lieu approprié afin d'observer l'état des locaux, l'état du contenu des locaux ou le déroulement de certaines opérations au niveau du domaine audité tout en veillant à ne pas perturber le déroulement normal de ces opérations. Dans le même contexte, Renard et Nussbaumer (2011, p. 77) précisent qu'un auditeur interne « *n'est pas quelqu'un qui se contente d'analyser la rédaction d'une procédure pour en noter les*

insuffisances » mais il doit aller voir comment cette procédure est appliquée (BARATAY, 2016, p. 217). Comme Renard et Nussbaumer, Valin et all (2006, p. 178) trouvent qu'à la fin d'un entretien dans lequel une procédure a été décrite, les auditeurs internes doivent résumer leur compréhension en demandant à la personne concernée de prendre un exemple et d'en suivre le déroulement, afin de s'assurer de la bonne compréhension de l'ensemble. En outre, les mêmes auteurs (2006, p. 178) avancent que « *l'auditeur qui observe attentivement soulève souvent des problèmes qui ne sont pas connus, ou qui ne peuvent être déduits de l'analyse de l'information écrite* ».

- Circulation : cet outil, appelée aussi la confirmation directe, consiste à obtenir de la part d'un tiers externe à l'organisation une déclaration, directement adressée aux auditeurs internes, concernant une ou plusieurs informations afin de vérifier la fiabilité de ces mêmes informations collectées au sein du domaine audité (OBERT & MAIRESSE, 2007, p. 418). En d'autres termes, les auditeurs internes demandent par écrit, à un tiers (clients, fournisseurs, banques, sociétés d'assurance, etc.), la confirmation des informations qu'ils souhaitent vérifier. Cet outil permet aux auditeurs internes de collecter des preuves de plus grandes fiabilités. Ceci est confirmé par Valin et all (2006, p. 187) en avançant que « *une des techniques qui a la plus grande force est la confirmation directe des tiers* ». L'IFACI (2013, p. 72) présente sous la forme d'un tableau la pondération de la fiabilité des informations collectées par les auditeurs internes, comme suit :

Tableau 3-1 : Pondération de la fiabilité des informations

Fiabilité des informations	Lieu de production des informations	Lieu de collecte des preuves
++++	Externe	Externe
+++	Interne	Externe
++	Externe	Interne
+	Interne	Interne

Source : IFACI, les outils d'audit interne, Eyrolles, 2013, Paris, P 72.

- Piste d'audit : une piste d'audit permet aux auditeurs internes de vérifier les opérations depuis la source jusqu'au résultat final (piste d'audit descendante) ou de remonter à partir du résultat final jusqu'aux opérations qui l'ont généré (piste d'audit ascendante). D'après l'IIA (2017, p. 225) et REDING et all (2015, p. 456) une piste d'audit descendante, il s'agit pour les auditeurs internes de vérifier l'exhaustivité des informations contenues dans un document ou dans une pièce en suivant le fil des données qui fournissent ces informations. Alors qu'une piste d'audit ascendante sert spécifiquement à vérifier la validité d'informations contenues dans un document ou dans une pièce en remontant vers la source de ces informations. Pour l'IFACI (Maîtriser les outils et les techniques de l'audit, p. 31), la piste d'audit a pour objectif « *de s'assurer qu'il est possible de remonter à l'origine d'une transaction, quelle qu'elle soit, c'est-à-dire par exemple qu'à partir d'une écriture de débit en banque, on soit capable de remonter à*

l'ordonnateur, à la commande, au budget, à l'expression du besoin ». L'exigence d'être en mesure de réaliser ce test implique d'après Renard (2010, p. 368) que :

- Les pièces justificatives soient datées et conservées ;
 - Des règles de sauvegarde informatique soient définies ;
 - Les traces soient utilisables.
- Synthèse des informations : c'est un outil qui permet aux auditeurs internes d'obtenir une représentation synthétique des données rassemblées afin d'identifier les anomalies (IFACI, p. 85).

Les preuves collectées des tests, d'après REDING et all (2015, p. 582) et l'IIA (2017, p. 217), peuvent être portées sur la matrice de risques et de contrôles déjà établie lors de la phase Planification. En ajoutant une colonne qui présente les résultats des tests.

3. Valider les preuves

Après avoir collecté les informations et constitué les preuves d'audit, les auditeurs internes valident avec les audités les résultats issus des tests d'audit. Cette validation permet aux auditeurs internes de s'assurer et de vérifier, avec les intervenants dans le processus audité, que les différentes informations sur lesquelles ils se sont appuyés pour conclure sur l'efficacité et l'efficience des contrôles clés (activités clés) sont suffisantes, fiables, pertinentes et utiles (IFACI, 2013, p. 37).

A ce stade, si les tests d'audit réalisés ont permis de conclure que le dispositif de contrôle est suffisant, adéquat, conforme aux exigences de l'organisation, efficacement mis en œuvre et tenu à jour, les auditeurs internes identifient les points forts du dispositif audité et organisent la réunion de clôture de la phase Réalisation. Sinon, ils doivent passer par l'étape : analyser les causes, élaborer les recommandations.

4. Analyser les causes, élaborer les recommandations

Si un dysfonctionnement est identifié. En s'appuyant sur les fiches de tests validées lors de l'étape précédente, les auditeurs internes commencent cette étape par identifier et analyser, avec les audités, les causes de ces dysfonctionnements. D'ailleurs, le guide de mise en œuvre de la Norme 2320-Analyse et évaluation (IIA, 2017, p. 226) précise que les auditeurs internes doivent enquêter sur tout écart important afin d'en déterminer la cause. Il convient de noter que la qualité de cette enquête (analyse) dépend fortement de la qualité des données recueillies, et se répercutera sur la qualité des recommandations formulées.

D'après l'IFACI (2013, p. 39) un dysfonctionnement représente un écart entre le référentiel (fonctionnement souhaité) et la situation constaté (fonctionnement constaté) au sein du domaine audité. Ce dysfonctionnement peut avoir plusieurs origines, une fraude, une erreur, un conflit au travail, un manque de communication, une mauvaise répartition des tâches, des outils inadaptés, non-respect d'une procédure, un accident du travail, un changement de personnel, une perte de ressources clés, etc. Quelle qu'en soit la cause, Renard (2010, p. 169), trouve que sa cause première est toujours la défaillance d'un des dispositifs de contrôle interne mis en place par les responsables (ou qui n'a pas été mis en place par eux).

En remontant vers les décisions, les actions ou les inactions d'un ou de plusieurs intervenants dans le processus audité, en posant une série de questions commençant par « pourquoi », il est possible de déterminer la plus parts des causes premières d'un dysfonctionnement. Cependant, dans certains cas, l'identification d'une véritable cause racine peut être difficile, parce qu'une combinaison d'erreurs, dont le degré d'influence varie, peuvent se combiner pour constituer cette véritable cause. Par conséquent, les auditeurs internes doivent faire preuve de diligence dans l'exercice de leurs fonctions.

L'analyse causale (rechercher l'origine) des sources de dysfonctionnement par les auditeurs internes, leurs permet de définir ce qu'il convient de modifier, ajouter ou supprimer pour que cela ne se produise plus à l'avenir (RENARD, 2010, p. 92). En effet, l'analyse causale incarne parfaitement ce que l'IIA entend par la Norme 2320 « *les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions... sur des analyses et évaluations appropriées* ».

Après avoir déterminé la cause de dysfonctionnement et analysé son origine avec les audités, il est primordial d'élaborer des recommandations (mesure corrective proposée) afin de renforcer l'efficacité du contrôle interne existant. D'après le guide de mise en œuvre de la Norme 2320 (IIA, 2017, p. 227), une analyse causale parfaitement effectuée, permet « *aux auditeurs internes de donner des points de vue visant à améliorer l'efficacité et l'efficience des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle* ». En effet, pour chaque dysfonctionnement constaté, on peut y avoir plusieurs mesures correctives (solutions). Le guide de mise en œuvre de la Norme 1320 (IIA, 2017, p. 127) ajoute que ces mesures doivent être intégrées, de façon détaillées, dans les résultats des évaluations internes effectuées.

Une mesure corrective peut être défini comme un ensemble d'actions, que l'entreprise doit entreprendre pour éliminer la cause d'un dysfonctionnement détecté afin d'en empêcher la réapparition. Chaque mesure a ses avantages et ses inconvénients, quelques-unes sont peu coûteuses et d'autres sont onéreuses, certaines sont facilement applicables, alors que d'autres impliquent des soins professionnels, d'autres sont plus appropriées que d'autres. Pour cette raison, le choix de la mesure corrective, qui fera l'objet de la recommandation, doit être fondé, d'après l'IFACI (2013, p. 39), sur des critères objectifs et précis, liés au coût, à la rapidité de mise en œuvre et à la facilité de réalisation. En outre, si le dysfonctionnement constaté dans le contrôle en question a plusieurs causes, il est nécessaire de combiner plusieurs actions afin d'éliminer la source d'erreur. De son côté, Renard (2010, p. 292) va plus loin que ceci quand il affirme que les auditeurs internes peuvent prendre immédiatement les mesures correctives, sans attendre la publication du rapport final, s'ils en ont les moyens bien évidemment.

Après avoir élaborer les recommandations (mesures correctives proposées), il convient de documenter et de valider avec les audités les observations d'audit. Une fiche d'observation d'audit, encore appelée une Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes (FRAP), est constituée, selon l'IFCI (2013, p. 39) des éléments suivants :

- Le référentiel : D'après REDING et all (2015, p. 623), le référentiel énonce les éléments essentiels à respecter dans la réalisation des activités, autrement dit, il

identifie ce qui doit être réalisé. Ces éléments peuvent être sous la forme d'une Norme, exigence, loi, règle, procédure, etc. ou bien déterminés par les auditeurs internes en fonction des normes raisonnables pour l'atteinte des objectifs de l'organisation.

- Le (les) fait(s) : les faits décrivent les dispositifs de contrôle du domaine ou processus audité tels qu'ils sont et tels qu'ils fonctionnent au moment de la réalisation de la mission d'audit, en d'autres termes, ils décrivent ce que les auditeurs internes ont découvert grâce aux tests réalisés. Le code de déontologie de l'audit interne (IIA, 2017, p. 10) prévoit que les auditeurs internes « *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* ».
- La (les) cause(s) : D'après REDING et all (2015, p. 624), les causes décrivent les éléments manquants dans le domaine ou le processus audité qui ont permis aux faits de se produire, c'est-à-dire, elles décrivent ce qui a engendré l'existence des faits. Selon l'IFACI (Maîtriser les outils et les techniques de l'audit, p. 25), l'identification de la véritable cause racine permet, aux auditeurs internes, de trouver plus facilement la meilleure recommandation. Par contre, si cette cause reste inconnue, les recommandations et les mesures correctives ne sont pas possibles, et les dysfonctionnements peuvent réapparaître.
- La (les) conséquence(s) : Comme nous l'avons vu au chapitre 02, section 03, *contribution de l'audit interne dans le management des risques au sein des entreprises*, les conséquences décrivent l'impact (ce qui s'est produit ou pourrait se produire) de la non-conformité des faits aux référentiels. C'est-à-dire, il s'agit des conséquences visibles des faits constatés mais aussi celles qui pourraient survenir si rien n'était fait. Cette composante est primordiale pour convaincre les parties prenantes qu'une mesure corrective s'impose.
- La (les) conclusion(s) : l'expression d'une conclusion sur l'efficacité et l'efficience d'un contrôle clés examiné peut être énoncée de manière positive ou négative. Si le système de contrôle est conçu de manière adéquate, et si les buts et les objectifs des contrôles clés examinés sont atteints, les auditeurs internes formulent des conclusions positives. Si, en revanche, le système de contrôle n'est pas conçu de manière adéquate, et/ou les buts et les objectifs des contrôles clés ne sont pas atteints, les auditeurs internes formulent des conclusions négatives.
- La (les) recommandation(s) ou mesure(s) corrective(s) : comme nous l'avons vu un peu plus haut, les recommandations ont pour objectif de faire disparaître durablement les manifestations de la cause identifiée. REDING et all (2015, p. 624) précisent que les recommandations décrivent la conduite que les parties prenantes doivent adopter pour régler le dysfonctionnement et en éliminer ses conséquences.

En bref, une fiche d'observation doit être remplie par l'auditeur interne à chaque fois qu'il rencontre un dysfonctionnement. Il la fait approuver par son responsable (RAI), ce qui amène à une ou des reformulations et à un affinement de la réflexion. Ensuite, il la valide avec l'audité concerné afin de lui permettre de s'approprier le problème et de participer à sa solution, d'ailleurs Renard (2013, p. 271) précise que « *rien n'est pire que la divulgation*

anticipée à la hiérarchie de constat d'audit – si croustillants soient-ils – et qui arrivent ensuite sur l'audité en forme de reproches alors qu'il n'a pas été informé par les auditeurs et ne sait de quoi il retourne ». A la fin de leur audit, les auditeurs internes seront en possession d'une grande quantité de fiche d'observation d'importance plus ou moins grande selon les conséquences des faits analysés. Le facteur clés de succès de cette étape, d'après l'IFACI (2013, p. 38), est la participation active des audités. Par conséquent, il est primordial de créer un climat de confiance entre les auditeurs internes et les audités afin d'obtenir la participation et la collaboration de ces derniers.

Comme toutes les étapes précédentes, les auditeurs internes doivent faire appel à plusieurs techniques en même temps. Les plus recommandées, expliquées en haut de ce chapitre, sont : Diagramme Cause/Effet, Brainstroming et Fiche d'observation. En fin du compte, les auditeurs internes auront des Observations d'audit validées par les audités, par lesquelles ils seront prêts à lancer la réunion de clôture.

5. Conduire la réunion de clôture

Une fois que les observations d'audit sont validées par les audités et/ou les points forts sont identifiés par les auditeurs internes, le responsable de l'audit interne conduit une réunion de clôture dont l'objectif est de faire valider les résultats constatés par les responsables du domaine audité. D'après Renard (2013, p. 271), la réunion de clôture « réunit les mêmes participants que la réunion d'ouverture ». En dehors de l'équipe chargée de la mission d'audit interne et les audités, il est vivement conseillé d'avoir les responsables du domaine audité. Car, leur présence facilitera la validation des résultats et la mise en œuvre des mesures correctives. L'ordre de jour de cette réunion, dans la mesure du possible, doit être transmis quelques jours avant la réunion à tous les participants afin d'en lire soigneusement.

Pour bien réussir sa réunion de clôture, Le responsable de l'audit doit la présenter de manière très positive, en insistant sur les apports de l'audit pour le domaine audité. L'IFACI (2013, p. 40) décompose le déroulement de cette rencontre en quatre phase, à savoir :

- Rappel sur les objectifs d'audit et les objectifs de la mission : Il est nécessaire de débiter cette réunion par un rappel des principaux objectifs de l'activité d'audit, en démontrant la valeur ajoutée apportée par celle-ci via sa contribution dans la gestion des risques, de contrôle interne et de la gouvernance des entreprises. Ensuite, il convient d'évoquer les objectifs spécifiques de la mission elle-même, en présentant de façon précise les faits constatés (ce qui existe réellement), le référentiel (ce qui devrait être), les causes (la raison de la différence entre les faits et les référentiels), les conséquences (l'impact des faits) et les recommandations détaillées (mesure correctives afin d'éliminer les causes). Renard (2013, p. 273) déclare que chacun des membres de l'équipe d'audit doit participer à la présentation à hauteur de sa contribution dans la mission réalisée et de ses capacités. Lors de la présentation des recommandations, il est indispensable de demander l'avis des audités. Car, ces derniers, après avoir bien compris les faits et leurs causes, peuvent faire des propositions pertinentes pour enrichir les recommandations initiales, vu qu'ils sont les plus spécialisés et notamment si le climat de cette réunion leurs convient.

- Présentation des points forts : une fois que les recommandations sont bien discutées et synthétisées, il convient aux auditeurs internes de présenter tous les points forts identifiés pendant leurs entretiens avec les audités. et cela se fait dans le but de rendre la confiance qu'ils ont perdue pendant la présentation des faits, et de valoriser leur implication continue dans la réalisation des objectifs.
- Validation des observations d'audit : Dans le cadre de cette réunion, les auditeurs internes rencontrent les responsables du domaine audité, afin de s'assurer qu'ils sont d'accord avec les observations et conclusions préliminaires discutées tout au long de la mission. Leur accord facilitera la validation des observations constatées et la mise en œuvre des mesures correctives.
- Présentation des modalités de suivi de la mission : Avant de clôturer cette réunion, dont la durée est extrêmement variable selon le niveau de la complexité de processus ou du domaine audité, les auditeurs internes, d'après l'IFACI (2013, p. 41), doivent mettre le point sur les éléments suivants :
 - Préciser aux audités, les délais qui leur sont laissés pour envoyer à l'équipe d'audit une réponse écrite aux recommandations ;
 - Rappeler les modalités d'élaboration et de diffusion du rapport ;
 - Présenter les modalités de suivi de la mise en œuvre des mesures correctives.

Parmi les facteurs clés de succès de cette réunion, on trouve la validation des observations d'audit avec les audités et la qualité (pertinence, suffisance, fiabilité et utilité) des preuves collectées. Car ces deux éléments permettent aux auditeurs internes de jouer pleinement leur rôle lors de la réunion et de naviguer en toute confiance entre les différentes phases de cette dernière.

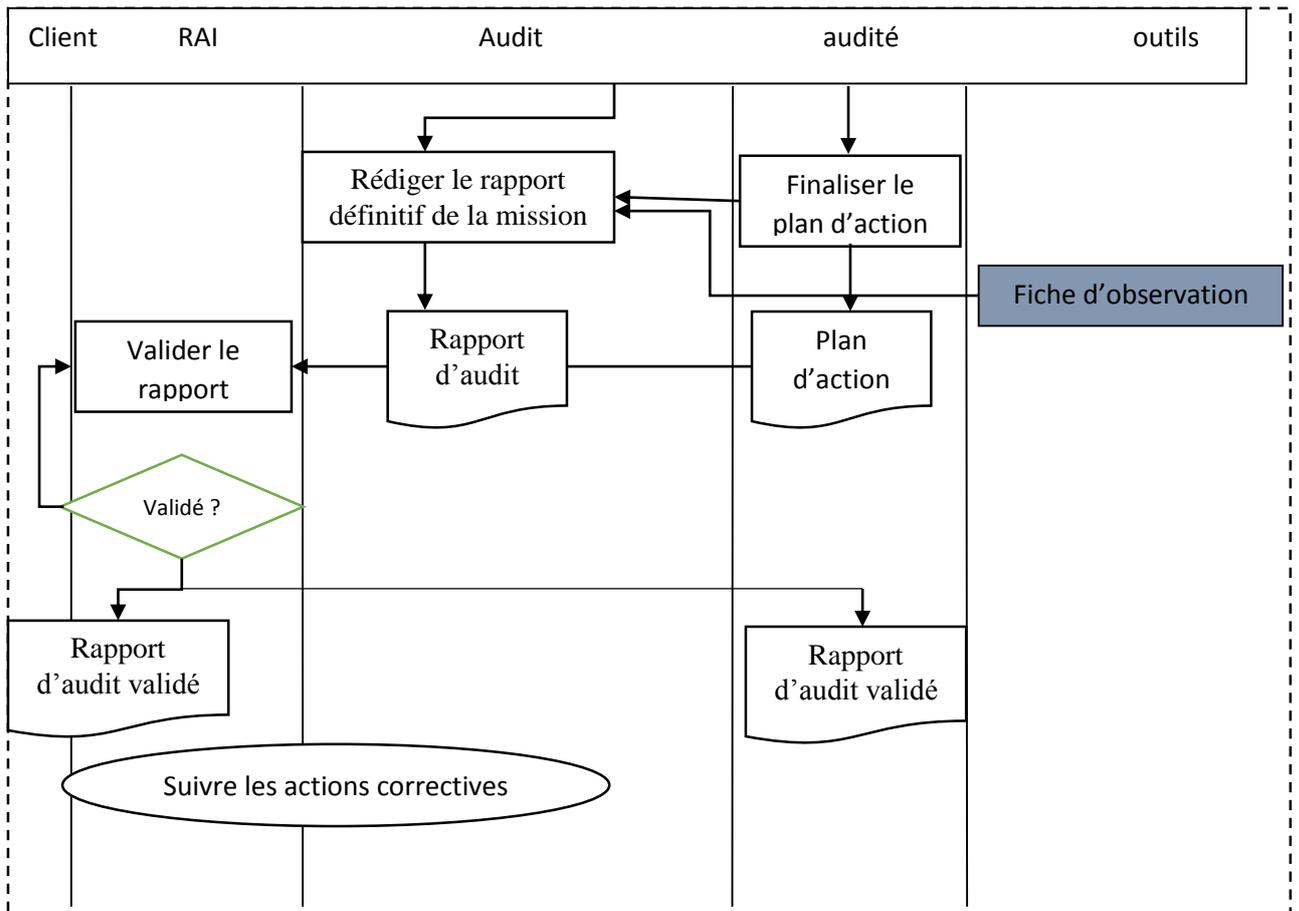
Si les tests d'audit réalisés ont confirmé l'inexistence de faits (un dispositif de contrôle suffisant, adéquat, conforme aux exigences de l'organisation, efficacement mis en œuvre et tenu à jour), les auditeurs internes clôturent la réunion et passent directement, après la présentation des points forts, à l'étape Rédaction du rapport. Dans le cas échéant (existence de faits), ils doivent passer, par obligation, à l'étape Finalisation du plan d'action, puis rédaction du rapport. Notant que ces deux étapes font partie de la troisième phase de l'audit interne.

Section 03 : Communication des résultats de la mission d'audit interne

La communication des résultats de l'audit interne fait partie intégrante de toute mission d'audit et se déroule tout au long de la mission. D'ailleurs, la Norme 2400 de CRIPP (IIA, 2017, p. 38) précise que « *les auditeurs internes doivent communiquer les résultats des missions* ». Cependant, la communication finale, souvent appelée rapport d'audit, est le moyen formel, pour les auditeurs internes, de communiquer leurs résultats aux différentes parties prenantes.

A l'instar de la première et de la deuxième phase, la communication des résultats est décomposée en plusieurs étapes, dont les auditeurs internes doivent parfaitement accomplir afin d'assurer l'atteinte des objectifs de la mission. Ces étapes sont schématisées dans la figure ci-dessous.

Figure 3-3 : Processus d'audit interne (Phase de communication)



Source : IFACI, les outils de l'audit interne, Groupe Eyrolles, Paris, 2013, P 3.

Les étapes représentées dans ce schéma sont développées une par une plus en détails dans la suite de cette section.

1. Finaliser le plan d'action

Un plan d'action d'audit constitue un ensemble de mesures, d'activités et des tâches à entreprendre dans le but de corriger les dysfonctionnements constatés lors de la mission d'audit. Il inclut aussi le temps, les ressources (humaines, financières et autres) et la durée de chaque activité, ainsi que les personnes responsables de chacune d'entre elles.

Comme nous l'avons indiqué à la fin de la section précédente, en cas d'existence de faits, les auditeurs internes doivent passer, par obligation, à l'étape Finaliser le plan d'action avant de rédiger leur rapport. Cette étape consiste à produire un plan détaillant la façon dont les auditeurs projettent de faire éliminer les dysfonctionnements constatés. D'ailleurs la Norme 1320 du CRIPP (IIA, 2017, p. 24) prévoit que la communication relative au programme d'assurance et d'amélioration qualité devrait inclure les plans d'actions correctives proposés par les auditeurs. Dans le même contexte, la Norme 2410.A1 du CRIPP (IIA, 2017, p. 38) précise que « la communication finale des résultats de la mission doit inclure les conclusions ainsi que les recommandations et/ou les plans d'actions appropriés ».

De ce fait, l'élaboration d'un plan d'action approprié est une étape importante pour préparer la mise en œuvre des mesures correctives. Il doit être établi en collaboration avec les responsables du domaine audité, ainsi qu'avec les responsables des domaines concernés par la mise en œuvre des mesures correctives. C'est pourquoi, Hodge (2015, p. 11) et Pluzanski (2013, p. 27) déclarent qu'à l'issue de chaque mission d'audit interne, les auditeurs doivent organiser un atelier de travail avec toutes les parties prenantes (audité et sa hiérarchie) pour s'accorder sur les conclusions et la mise en place des recommandations.

Une fois que ci-dernières sont acceptées et validées, les auditeurs internes doivent les inscrire dans des plans d'actions en indiquant la date et le responsable de sa mise en œuvre. En outre, d'après un témoignage de François Pérol, l'ex président du groupe BPCE (Banque Populaire Caisse d'Epargne), publié dans la revue audit, risques et contrôle N 004, 4^e trimestre 2015, chaque rapport d'audit doit être accompagné d'une lettre explicative adressée à l'unité responsable des plans d'actions.

Pour bien élaborer ce plan, les auditeurs internes doivent, commencer par, fixer les objectifs de ces actions et les formuler de manière à être synthétiques, acceptables, mesurables et réalisables. et les découper, si nécessaire, en sous objectifs très spécifiques afin de visualiser la progression, car en découpant la progression en plusieurs étapes, une mesure corrective complexe devient une succession de tâches simples et plus facile à maîtriser. Ensuite, il convient de prioriser les actions à mener, du plus urgentes au moins urgentes, quelques-unes doivent être réalisées pour démarrer les suivantes, certaines peuvent être menées en parallèle.

Afin d'assurer la mise en œuvre efficace et efficiente des actions des plans, les auditeurs internes doivent expliquer aux acteurs chargés de cette mise en œuvre les modalités, les techniques et la procédure à suivre pour résoudre les dysfonctionnements et atteindre les objectifs de la mission d'audit. C'est pour cela que BEDORET et CATY (2015, p. 27) et Prickett (2013, p. 32) ont déclaré que les auditeurs internes doivent également avoir un rôle pédagogique afin d'assurer que les plans d'actions seront bien compris, rapidement mis en œuvre par les audités et permettront une réduction des risques. De son côté, Hottin (2017, p. 33) a également soulevé ce point en indiquant que l'audit interne doit proposer une feuille de route, aux responsables des domaines concernés par la mise en œuvre des mesures correctives, pour la mise en œuvre des préconisations établies.

En effet, fixer les objectifs des actions à mener (par les acteurs chargés de la mise en place des actions correctives) et les classer par ordre d'urgence et d'importance ne suffit pas pour assurer la mise en œuvre effective de ces actions, il faut aussi leur affecter les moyens nécessaires à l'accomplissement de ces actions. C'est pour cette raison que l'IFACI, (2013, p. 43), subdivise cette étape en deux sous-étapes principales : Affecter les ressources et responsabilités nécessaires à la mise en œuvre du plan d'action et ; élaborer le calendrier de mise en œuvre du plan d'action.

Pour affecter les ressources et les responsabilités, il convient de prendre plusieurs facteurs en compte : la disponibilité des personnes ; la compétence requise pour réaliser l'action corrective ; le matériel ; etc. A cet égard, les auditeurs internes doivent spécifier, pour chaque recommandation, le responsable de la mesure corrective, les actions qui devront être menées

pour assurer la réalisation de la recommandation, la période de réalisation de chacune des actions correctives et les ressources nécessaires (humaines, financières et autres) de chaque action. En outre, Le Moing, (2014, p. 27), déclare que les auditeurs internes doivent également s'assurer que l'enveloppe budgétaire, destinée à financer les plans d'actions et la matérialisation de certains de ces risques, est cohérente et évolue avec le niveau des risques identifiés.

Par ailleurs, l'élaboration du calendrier de mise en œuvre consiste à déterminer pour chaque action corrective la date à laquelle elle doit débiter et sa durée prévisionnelle. L'IFACI (2013, p. 43) soulève la nécessité de répertorier ces actions en tenant compte de l'importance des risques à maîtriser et donc de l'urgence qu'il y a à en améliorer la maîtrise.

Le facteur clés de succès de cette étape est la disponibilité des ressources nécessaires à la mise en œuvre des actions correctives. Car le cas échéant, les auditeurs internes seront dans l'obligation, soit de trouver des actions correctives alternatives compatibles avec les ressources disponibles, soit de solliciter les ressources supplémentaires, ce qui génère des coûts additionnels pour l'entreprise.

2. Rédiger le rapport définitif de la mission

Tout au long de la mission d'audit interne, la communication des résultats peut être orale ou écrite, formelle ou informelle, en fonction de l'importance des résultats constatés. Ils sont communiqués de diverses manières : notes de service, discussions, résumés, versions préliminaires des papiers de travail, etc. Cependant, REDING et all (2015, p. 633) déclarent que pour chaque mission, il y aura une communication finale formelle (rapport d'audit), même s'il n'y a pas d'observation à communiquer. Dans le même ordre d'idée, Bertin (2007, p. 44) avance que « *toute mission d'audit s'achève par la rédaction d'un rapport* ». De plus, Renrad (2010, p. 296) déclare que les auditeurs internes doivent fournir une appréciation sur les processus contrôlés même si les tests démontrent une parfaite adéquation entre le fonctionnement des processus et les objectifs de l'organisation. Car, d'après lui « *le « je n'ai rien à dire » ou « nous n'avons rien trouvé » n'a pas cours en audit interne* ». De son côté, la Norme 2400 du CRRIP (IIA, 2017, p. 38) prévoit que « *Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats des missions* ». En bref, même si aucun fait n'est identifié au cours de la mission réalisée, une communication formelle est obligatoire pour indiquer que l'audit interne s'est pleinement acquitté de ses obligations professionnelles.

En effet, le rapport de l'audit interne constitue un moyen formel de transmettre aux différentes parties prenantes les faits d'audit, les risques associés, les recommandations proposées ainsi que les plans d'action nécessaires à l'atteinte des résultats de la mission. Ainsi, il est un moyen de communication entre l'audit interne et l'instance dirigeante (TARABAY, 2016, p. 40). Un rapport d'audit bien rédigé permet, donc, à ces différentes parties prenantes de mieux comprendre les constats et les résultats découlant de la mission réalisée. En outre, EBONDO WA MANDZILA (2004, p. 164) voit que la qualité d'une mission d'audit est reflétée dans le contenu du rapport établi, en d'autres termes dans la pertinence des recommandations qui y sont émises.

De façon générale, le manuel des règles et procédures de l'audit interne définit les processus ou le plan de communication de ces résultats (IIA, 2017, p. 283). Le cas échéant, l'audit interne peut, en collaboration avec le conseil et la direction générale, développer un plan de communication précisant la façon dont les auditeurs internes devront communiquer leurs résultats avant le commencement de la mission. Cela a été expliqué par l'IIA (2016, p. 3) en disant « *convenir d'un plan de communication avec les parties prenantes au moment de la planification de la mission permet de définir comment, quand et à qui communiquer les résultats intermédiaires et définitifs* ». Ce plan devra obligatoirement inclure tous les détails nécessaires concernant le contenu de la communication, la qualité de la communication, la diffusion des résultats et les destinataires des rapports d'audit interne. Il devrait être révisé régulièrement par le responsable de l'audit interne ou par une personne qui lui est rattaché et est en charge des procédures d'audit interne et des problématiques émergentes, afin de s'assurer de son efficacité.

Par conséquent, il est nécessaire que les auditeurs internes comprennent parfaitement les règles et procédures du manuel d'audit, avant de procéder à cette opération de communication des résultats.

Bien que la forme de la communication des résultats puisse varier en fonction de la structure de l'organisation, de la nature de la mission et du caractère d'urgence des recommandations proposées, le contenu diffusé devrait systématiquement inclure les concepts clés définis dans le plan établi (IIA, 2016, p. 3).

Pour ceux ou celles qui exercent le métier de l'audit interne, rien n'est plus difficile que la rédaction d'un rapport d'audit. Renard (2010, p. 281) en témoigne en disant « *il faut tout se remettre en mémoire, bien distinguer l'essentiel de l'accessoire ; et même si l'on a des papiers de travail bien en ordre et si l'on a pris soin de faire des rédactions partielles, le rapport demeure un pensum considérable* ». De plus, ce qui rend sa rédaction plus difficile est l'obligation de résumer tous les événements de la mission en peu de page, car, comme il précise PRICKET (2013, p. 33) : « *personne n'a envie de lire un rapport d'audit de 25 pages, un tel document risque d'être ignoré. En revanche, si vous donnez une page à un dirigeant, il la lira et en comprendra le contenu* ».

Selon un entretien réalisé par l'IFACI avec, Steeve BENSOUSSAN, le responsable support et méthodes, audit interne, de groupe LaSer Confinoga¹, publié le mois de Juillet 2013 dans la revue Audit et Contrôle Interne (2013, p. 42), l'élaboration du rapport d'audit au sein de ce groupe implique la participation des tous les auditeurs internes. Chacun rédige la partie dont il a la charge, et la soumet à son chef de mission, pour validation. Puis, ce dernier, après s'être assuré que l'ensemble est coordonné et cohérent entre les différentes parties analysées par les auditeurs, consolide les parties du rapport d'audit, et rédige le projet de rapport d'audit interne. Une fois ce dernier rédigé, le chef de mission le remet au responsable de l'audit interne. Ensuite, le chef de mission, en présence de responsable d'audit interne,

¹ Cofinoga est une marque de BNP Paribas Personal Finance qui propose en direct aux particuliers, des solutions de crédit et d'assurance : carte de paiement, privative, prêt personnel, crédit renouvelable, regroupement de crédits et une sélection d'assurances individuelles.

expose oralement au responsable du domaine audité ce projet et en discuter afin de se mettre d'accord sur les différents faits et recommandations émises. Ces échanges permettent au chef de mission de finaliser son rapport. Par ailleurs, le responsable du domaine audité et le responsable d'entité disposent deux semaines pour faire un retour écrit, avec leurs commentaires et leurs remarques, au responsable d'audit interne. Celui-ci en fonction des faits d'audit, décide de lui-même s'il les prend en compte ou pas dans la version définitive du rapport d'audit.

En ce qui concerne la communication du rapport d'audit interne au sein de groupe LaSer, BENSOUSSAN ajoute que : « *ce rapport est envoyé à la direction générale et au membre du comité exécutif, responsable de l'entité audité. Le directeur de la conformité reçoit systématiquement les rapports émis. En complément du rapport, le responsable de l'audit interne présente, au directeur général, ses conclusions, assisté du chef de mission concerné* ».

De son côté, Bernadette BAUDIER (2014, p. 41) , le directeur du contrôle interne et de l'audit groupe Total¹, a déclaré, dans son article publié dans la revue Audit et Contrôle Internes en 2014, que : « *l'audit remet, au comité d'audit, une synthèse de chaque rapport d'audit, tous les trimestres. Et, en séance, sont commentés les rapports les plus critiques* ».

Comme nous l'avons déjà indiqué, un peu plus haut dans cette section, le rapport d'audit est le moyen formel de communication des résultats d'audit interne. C'est le document le plus important émis par l'audit (BARNIA, 2015, p. 81). Par conséquent, il doit être établi de manière plus rigoureuse et correcte et être complété soit par un rapport détaillé, soit par une synthèse. D'ailleurs, FIELD (2014, p. 10) précise que « *les rapports d'audit doivent être factuels et précis : ne jamais biaiser avec les faits* ».

Le format et le contenu des communications peuvent varier selon l'organisation ou le type de mission, et le niveau de détail des différents types de ces communications dépend du niveau hiérarchique des destinataires. Selon l'IFACI (2013, p. 45), si ce rapport est destiné aux audités, il doit être accompagné d'un rapport détaillé comportant toutes les informations essentielles à une bonne compréhension des actions correctives : l'objet de la mission ; le champ de la mission ; les observations ; les conclusions ; les recommandations et ; le plan d'action. En revanche, une synthèse, contenant les résultats de la mission d'audit ayant un impact sur l'ensemble de l'organisation et une opinion globale, tant positive que négative, sur la capacité de l'audité à maîtriser les risques, pourra être suffisant s'il est destiné à l'encadrement supérieur.

A ce sujet, la Norme 2410 du CRIPP (IIA, 2017, p. 38) stipule que : « *La communication doit inclure les objectifs, le périmètre d'intervention, et les résultats de la mission* ». En ce qui concerne, les résultats de la mission à communiquer, la Norme 2410.A1 (IIA, 2017, p. 38) prévoit que : « *La communication finale des résultats de la mission doit inclure les conclusions ainsi que les recommandations et/ou les plans d'actions appropriés. Le cas échéant, l'opinion des auditeurs internes devrait être fournie* ». En communiquant ces

¹ Total est une compagnie multi-énergies mondiale de production et de fourniture d'énergies : pétrole et biocarburants, gaz naturel et gaz verts, renouvelables et électricité.

résultats à la direction générale et au comité d'audit, le responsable de l'audit interne démontre que le service s'est acquitté de ses responsabilités professionnelles (REDING, et al., 2015, p. 609). Pour résumer, un bon rapport d'audit doit adresser à chaque acteur, de la direction générale aux opérationnels, les résultats dont il a besoin pour agir en temps utile et de manière convenable.

Quant à la qualité de la communication, la Norme 2420 du CRIPP (IIA, 2017, p. 39), stipule que : « *la communication doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et mise en temps utile* ». Et, bien entendu, c'est le responsable d'audit interne qui doit s'assurer du respect de ces critères.

L'interprétation de cette Norme indique qu'une communication **Exacte** est celle qui ne contient aucune erreur, ni la moindre déformation, et est fidèle aux faits sous-jacents. Si une communication contient une erreur ou une omission significative, la Norme 2421 du CRIPP (IIA, 2017, p. 40) prévoit que : « *le responsable de l'audit interne doit faire parvenir les informations corrigées à tous les destinataires de la version initiale* ».

En ce qui concerne la deuxième qualité de la communication, **Objective**, le Guide de mise en œuvre 2420 du CRIPP (IIA, 2017, p. 244), précise qu'une communication objective est celle qui se base uniquement sur les faits et non sur des ressentis, juste, impartiale et non biaisée.

Une communication **Claire** est absolument essentielle et si nécessaire pour assurer la réalisation des objectifs de l'audit. Par conséquent, les auditeurs internes doivent utiliser un langage facilement compréhensible par les destinataires de leurs résultats. A ce sujet, Renard (2010, p. 302) précise que les auditeurs internes doivent éviter le jargon qui donne aux choses simples une apparence complexe lors de leurs communications des résultats d'audit oralement.

Une communication **Concise** est celle qui est précise et brève, c'est ce qui rend cette tâche plus difficile. Renrad (2010, p. 302) en témoigne en disant : « *(faire log) est toujours facile, (faire court) exige une plus grande maîtrise des idées et de leur expression* ». En conséquence, lors de leurs communications des résultats, les auditeurs internes s'assurent de la concision de cette dernière en évitant les redondances et en excluant toute information inutile.

Une communication **Constructive** est la capacité de transmettre des résultats de manière à aider l'audit et l'organisation à bien exécuter les actions correctives, ceci d'une part. d'autre part, à conduire à des améliorations lorsqu'elles sont nécessaires (REDING, et al., 2015, p. 637).

Une communication **Complète** est la fondation essentielle d'une coopération renforcée entre les auditeurs internes et l'audit, elle permet de fournir l'essentiel de l'information sans manquements aux destinataires cibles. Selon Renard (2010, p. 303) : « *Une communication complète ne signifie pas que l'oubli ou l'omission est interdit. Elle signifie qu'on ne saurait passer sous silence des faits révélés au cours de la mission* ».

Une communication **En temps utile** permet aux différentes parties prenantes de prendre les mesures correctrices appropriées en temps opportun. Renrad (2010, p. 303) déclare, à ce sujet que : « *Rien n'est plus désastreux qu'un rapport publié alors que le souvenir du passage des auditeurs commence à s'effacer* ».

3. Suivre les actions correctives

La Norme 2500 du CRIPP (IIA, 2017, p. 42) prévoit que : « *le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller les suites données aux résultats communiqués au management* ». Cette Norme nous démontre clairement que les responsabilités de l'audit interne ne prennent pas fin avec la communication des résultats, et que les audits ne se terminent pas à la remise du rapport. Car, c'est à l'audit interne qu'il appartient de suivre les plans d'actions et les ajuster si nécessaire (LAIMAY, 2015, p. 30). Le suivi des plans d'action consiste à confirmer à la direction générale et au conseil que les actions correctives ont été mises en œuvre, ceci d'une part. D'autre part, à réaliser à nouveau des tests afin de s'assurer que les risques identifiés sont maîtrisés. Dans le même contexte, Sutra (2017, p. 42) déclare qu'après la mise en œuvre des plans d'actions, les auditeurs internes doivent réexaminer le processus en question, afin de comparer la performance du processus avant et après l'intervention de l'audit.

De Roche (2017, p. 19; 20) soulève l'importance de ces actions de suivi en notant : « *si le management ne prend toujours pas de mesures pour mener à bien le plan d'actions (ou ne respecte pas les dates convenues), ceci pourrait révéler un mépris sous-jacent pour le processus d'audit et pour l'organisation en général* ». A ce sujet, LE Moing (2014, p. 26) avance qu'une fois le programme lancé, si les audités ne respectent pas les dates convenues et/ou si un retard est constaté, l'audit peut alors intervenir pour en analyser les causes et remettre le programme sur les rails.

Dans le même ordre d'idée, la Norme 2500-A1 (IIA, 2017, p. 42) stipule que : « *le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ou que la direction générale a accepté de prendre le risque de ne rien faire* ». De ce fait, l'audit interne est dans l'obligation de suivre les progrès du management si ce dernier accepte la responsabilité de mettre en œuvre des changements pour remédier aux observations. Si certaines observations de l'audit interne sont d'une importance telle qu'elles nécessitent une action immédiate, l'audit interne surveille la réalisation des actions entreprises jusqu'à ce que l'observation soit levée ou que la recommandation soit mise en œuvre (BARNIA, 2015, p. 285).

Emmanuelle Rideau (2013, p. 31), le responsable de la direction de l'audit interne, Groupama Supports et Service, affirme en ce qui concerne l'intérêt de suivi des résultats d'audit interne de groupe que : « *le suivi de ces résultats au travers d'un tableau de bord trimestriel communiqué à la direction générale, nous permet de la tenir informée sur l'atteinte de la performance qu'elle attend de l'audit, au même titre que celle qu'elle attend de l'ensemble de ses directions, en tant que contributeur à la performance globale de l'entreprise* ».

Si, en revanche, le management choisit d'accepter le risque, cette Norme indique que le responsable de l'audit doit émettre un jugement quant à la prudence de cette décision. La Norme 2600 (IIA, 2017, p. 42) rassure d'ailleurs à ce sujet en affirmant que : *« lorsque le responsable de l'audit interne conclut que le management a accepté un niveau de risque qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec la direction générale. Si le responsable de l'audit interne estime que le problème n'a pas été résolu, il doit soumettre la question au conseil ».*

Conclusion du chapitre

Une mission d'audit interne est un travail temporel qui se décompose de trois phases ; la préparation ; la réalisation et ; la communication des résultats.

La phase de préparation ouvre la mission d'audit interne, elle constitue la période, pendant laquelle, les auditeurs internes réalisent tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est au cours de cette phase qu'ils doivent construire leur référentiel, c'est-à-dire, le modèle vers lequel doivent pendre le résultat de leur mission. Pour que les auditeurs internes puissent exercer leur mission dans les meilleures conditions, ils doivent diversifier leurs outils de travail à savoir : les sondages statistiques, les interviews, les outils informatiques, l'observation physique, l'organigramme fonctionnel, grille d'analyse des tâches le diagramme de circulation, etc. Cette phase exige des auditeurs qu'ont des capacités importantes de lecture, d'attention et d'apprentissage, car il faut savoir ou trouver l'information et à qui la demandée.

La phase de réalisation fait beaucoup plus appels aux capacités d'observation, de dialogue et aussi de communication. Lors de cette phase les auditeurs internes vont tester les objectifs d'audit (les objectifs définis dans la phase de préparation), en utilisant des tests de nature diverses à savoir : observation, analyse des données, inventaire physique, confirmation directe, entretien, questionnaire, etc.

La dernière phase de la mission d'audit interne est la phase de communication des résultats, cette phase exige avant tout une grande faculté de synthèse et de dialogue, car après avoir rassembler les informations et les preuves, et les analysés, les auditeurs internes doivent conclure et présenter les résultats obtenus. Finaliser le plan d'audit, rédiger le rapport et suivre les actions correctives sont les trois étapes de cette phase.

En somme, ce chapitre a mis en évidence l'importance d'une approche méthodique et rigoureuse pour réaliser une mission d'audit interne efficace, ainsi que la nécessité de communiquer les résultats de manière claire et pertinente pour assurer leur prise en compte par les parties prenantes. Il constitue une étape très importante pour approfondir nos connaissances sur les pratiques et les outils utilisés par les auditeurs internes pour mener à bien leurs missions.

**Chapitre 04 : Analyse des opinions des
responsables d'audit interne sur
l'application de cette fonction au sein des
sociétés par actions enquêtées**

Introduction du chapitre

L'application de la fonction d'audit interne est cruciale pour garantir la qualité de la gestion stratégique et opérationnelle au sein des sociétés par actions algériennes. Cependant, il est important de comprendre les opinions et les perspectives des responsables d'audit interne sur l'application effective de cette fonction dans ces entreprises. C'est pourquoi, nous avons mené une étude par questionnaire pour collecter les opinions de ces professionnels sur l'application de la fonction d'audit interne.

Ce chapitre est divisé en trois sections. La première section, intitulée "Les éléments explicitant la démarche empirique", décrit les modalités de notre étude, les méthodologies et les outils utilisés pour collecter et analyser les données. La seconde section, intitulée "La description statistique de l'échantillon de l'étude", donne une vue d'ensemble de notre échantillon de l'étude, incluant les caractéristiques de la population étudiée. Enfin, la troisième section, intitulée "L'analyse et l'interprétation des axes de l'étude", présente une analyse détaillée des résultats obtenus à partir du questionnaire, ainsi que les conclusions que nous avons tirées.

Ce chapitre apporte une contribution importante à la compréhension de la réalité de l'audit interne dans les sociétés par actions algériennes. Les opinions des responsables d'audit interne seront utilisées pour formuler des recommandations concrètes sur les mesures à prendre pour améliorer l'application de cette fonction dans les entreprises algériennes.

Section 01 : Les éléments explicitant la démarche empirique

Pour assurer l'atteinte des objectifs de notre recherche, nous avons réalisé une étude empirique basée sur une démarche scientifique au cours de laquelle nous avons soulevé la problématique, proposé des hypothèses, vérifié leurs fondements et en déduit une conclusion.

1. Rappel synthétique de la problématique et des hypothèses

Cette partie, qui inaugure le chapitre empirique de cette recherche consiste à faire un rappel synthétique de la problématique, des objectifs et des hypothèses développées à partir de notre revue de la littérature et de notre réflexion.

1.1. L'énoncé de problème

Le développement du monde des entreprises, la multiplicité et la complexité des opérations qu'elles réalisent exigent la présence de mécanismes de contrôle de plus haut niveau, car, au-delà des conséquences sur les résultats qu'elles obtiennent, une moindre erreur peut avoir des conséquences catastrophiques sur la vie de celles-ci.

Pour mieux assurer ce haut niveau de contrôle, l'IIA a initié un modèle appelé, Les Trois Lignes de Défense, qui a pour objectifs principal de diminuer les risques liés aux erreurs et à la fraude en entreprise.

La première ligne représente la gestion des risques et les contrôles traités par les collaborateurs opérationnels. L'objectif global de ces contrôles de premier niveau est la conformité continue et la capacité à identifier rapidement les défaillances de contrôle, les processus inadéquats ou les événements émergents. La deuxième ligne représente la gestion des risques et les contrôles réalisés par les fonction support telles que le Risk Manager, le Responsable Compliance ou le Responsable du contrôle interne. Ils initient les contrôles et s'assurent de leur bonne exécution par les collaborateurs de la première ligne. La troisième ligne est l'audit interne qui a la charge de l'administration des contrôles et plus globalement la gestion de la démarche de maîtrise des risques.

L'audit interne est donc la ligne de défense finale, il est chargé d'examiner tous les processus, procédures et cadre de gestion des risques, en fournissant une assurance complète de l'efficacité, de la gouvernance et des contrôles interne. En effet, et comme la partie théorique le démontre, l'audit interne a un rôle primordial et si important dans les entreprises, il soutient les deux premières lignes de défense.

Néanmoins, et afin qu'il puisse s'acquitter efficacement de ses responsabilités et de ses fonctions, il doit être bien conçu et avoir un haut niveau de qualité, et capable de fonctionner de manière totalement indépendante et objective, en étant directement sous la responsabilité de la direction et de conseil. Autrement dit, il doit être appliqué conformément à ce que les normes d'audit stipulent.

Cela nous a amené à s'interroger sur la réalité de cette activité dite, audit interne, au sein des entreprises économiques algériennes.

1.2. Question de recherche

Du moment que nous avons porté notre choix sur la réalité de l'audit interne en Algérie, la question qui se pose est la suivante : **jusqu'à quel point peut-on dire que l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes est appliqué conformément à ce que les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (CRIPP) prévoient ?**

1.3. L'objectif de la recherche

Afin de répondre à la question principale de notre étude, nous avons identifié un objectif général et certain nombre d'objectifs opérationnels sur lesquels nous allons travailler et pour lesquels nous allons limiter notre recherche.

1.3.1. L'objectif général

L'objectif général de cette recherche est de déterminer les pratiques actuelles d'application de la fonction d'audit interne dans les sociétés par actions algériennes et d'évaluer leur conformité avec le référentiel international d'audit. Cette étude vise également à identifier les défis auxquels les sociétés algériennes sont confrontées dans la mise en œuvre efficace de la fonction d'audit interne et à suggérer des mesures pour améliorer cette situation, en suivant une enquête empirique alliant méthodes quantitatives et qualitatives, menée dans quatre-vingts deux entreprises économiques algériennes.

1.3.2. Les objectifs opérationnels

Pour concrétiser l'objectif général de notre recherche, nous avons identifié quatre objectifs opérationnels qui guideront notre étude, surtout le travail pratique qui nous aurons à accomplir dans cette étape.

1.3.2.1. Objectif opérationnel 1

Etant donné que dans le monde des entreprises, la réussite de n'importe quelle activité dépend fondamentalement de la qualité de l'environnement où s'exerce cette activité, il est indispensable de nous interroger sur les différents éléments qui constituent l'environnement de l'audit interne, à savoir : le rattachement de l'audit interne, la déontologie, la gestion du service d'audit, l'expertise technique, etc. Cette réflexion nous a mené à poser la question suivante : **l'environnement de l'audit interne au sein sociétés par actions algériennes est-il conforme aux exigences du référentiel international d'audit interne ?**

1.3.2.2. Objectif opérationnel 2

Puisque le premier objectif assigné à l'audit interne par le cadre de référence international des pratiques professionnelles est d'améliorer la gouvernance d'entreprise, il convient de s'interroger sur l'apport de l'audit interne à la gouvernance des entreprises algériennes. C'est pour cette raison que nous avons posé la question suivante : **l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à l'amélioration du gouvernance d'entreprise ?**

1.3.2.3. Objectif opérationnel 3

Etant donné que le renforcement des systèmes de contrôle interne est le deuxième objectif assigné à l'audit interne, il nous semble nécessaire de s'informer sur l'apport de l'audit interne en matière de contrôle interne des entreprises algériennes. C'est pour cela que nous avons posé la question suivante : **l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement au renforcement des systèmes de contrôle interne ?**

1.3.2.4. Objectif opérationnel 4

La bonne gestion des risques, quant à elle, est le troisième objectif que l'audit interne doit atteindre. S'interroger, donc, sur l'apport de l'audit interne en matière de la gestion des risques au sein des entreprises algériennes nous semble nécessaire. C'est à cause de cela que nous avons posé la question suivante : **l'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à la bonne gestion des risques ?**

En bref, chaque objectif opérationnel, mentionné ci-dessus, est formulé sous la forme d'une question qui servira de fil conducteur afin de répondre parfaitement à notre question de recherche principale.

1.4. Les hypothèses

Les hypothèses d'une recherche scientifique sont des suppositions qui constituent des réponses aux questions posées dans la problématique. Elles sont utilisées pour tester la relation entre deux variables ou plus. Pour pouvoir faire l'objet de vérification, une hypothèse doit être claire, compréhensible, testable et mesurable.

Etant donné que notre problématique principale est scindé en quatre questions secondaires, nous nous voyons dans l'obligation de formuler quatre hypothèses, dont chacune représente une réponse présumée à une question secondaire posée.

1.4.1. L'hypothèse en rapport avec le premier objectif opérationnel

Hyp.1 : les sociétés par actions algériennes ont un environnement propice à la pratique de l'audit interne.

1.4.2. L'hypothèse en rapport avec le deuxième objectif opérationnel

Hyp.2 : l'audit interne pratiqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue effectivement à l'amélioration de la qualité de la gouvernance au sein de celles-ci.

1.4.3. L'hypothèse en rapport avec le troisième objectif opérationnel

Hdy.3 : l'audit interne pratiqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue effectivement au renforcement des systèmes de contrôle interne au sein de celles-ci.

1.4.4. L'hypothèse en rapport avec le quatrième objectif opérationnel

Hdy.4 : l'audit interne pratiqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue effectivement à la bonne gestion des risques.

2. La population, la méthode d'échantillonnage et les outils de recueil des données

En statistique descriptive, une population représente un ensemble fini d'objets (les unités statistiques ou individus) sur lesquels une recherche se porte et dont les éléments répondent à une ou plusieurs caractéristiques communes. Et les outils de recueil des données sont les outils utilisés pour la collecte de renseignements nécessaires à cette recherche.

2.1. La population de l'étude

Puisque les entreprises économiques algériennes peuvent se classer, par forme juridique, en plusieurs catégories (EURL, SARL, SNC, SPA, SPAS et autres) et chacune représente un atout qu'on peut le considérer, à lui seul, comme une population à part entière, et étant donné que l'activité d'audit interne est plus recommandée aux entreprises dans lesquelles il existe un conseil d'administration, la catégorie d'entreprises que nous avons choisies d'étudier est, donc, les sociétés par actions (SPA).

En raison d'informations que nous disposons (de l'an 2020), ainsi que de notre adresse personnelle (wilaya de Boumerdes) et de notre adresse professionnelle (wilaya de Bejaia), nous avons délimité notre population d'enquête en étudiant juste les sociétés par actions implantées dans ces deux wilayas l'an 2020.

D'après l'office national des statistiques (ONS), le nombre de sociétés par actions dans ces deux wilayas, Boumerdes et Bejaia, l'an 2020, est 44 et 59 sociétés respectivement.

2.2. La méthode d'échantillonnage adoptée

Il existe plusieurs méthodes différentes permettant de sélectionner un échantillon de type formel (échantillonnage aléatoire simple ; l'échantillonnage stratifié proportionnel ; l'échantillonnage stratifié disproportionné ; l'échantillonnage en grappes ; l'échantillonnage à plusieurs degrés ; l'échantillonnage à plusieurs phases...). Ces différentes méthodes reposent sur la théorie du sondage probabiliste, et ont deux choses en commun : (1) chaque élément a une probabilité connue non nulle d'être sélectionné, et (2) le facteur aléatoire est le facteur contrôlant cette sélection.

La méthode qu'on choisit dépend d'un certain nombre de facteurs, comme la façon dont la population est distribuée, la précision des estimations désirée, le coût et la manière dont le chercheur compte analyser les données. En prenant en compte ces facteurs, la méthode d'échantillonnage qui s'avère la plus adéquate à notre enquête est la méthode d'échantillonnage stratifié proportionnel, autrement dit, échantillonnage stratifié avec probabilité proportionnelle à la taille.

2.2.1. Qu'est-ce que l'échantillonnage stratifié proportionnel ?

L'échantillonnage stratifié est une méthode d'échantillonnage probabiliste que l'on utilise lorsque la population cible (totale) est décomposée en sous-populations (strates). Dans cette méthode, la taille de l'échantillon tiré de chaque strate (sous-population) doit être proportionnelle à la taille de la strate par rapport à la population cible. Par conséquent, une fois la taille de l'échantillon est calculée, on calcule la proportion de chaque strate par rapport à la taille de la population totale afin de déterminer la taille d'échantillon pour chaque strate.

Une fois cela fait, un échantillonnage aléatoire simple peut être utilisé pour sélectionner les éléments de chaque strate.

2.2.2. Calcul de la taille de l'échantillon

Les résultats obtenus sur l'échantillon ne sont extrapolables à la population entière que si l'échantillon est représentatif. Or le degré de représentativité de l'échantillon dépend d'une part, de la méthode d'échantillonnage adoptée. Et d'une autre part, de la taille de l'échantillon prise (plus la précision recherchée est importante, plus on a besoin d'un échantillon de plus grande taille). La formule de calcul de l'échantillon que nous retenons est :

$$n = z^2 * \frac{p(1-p)}{m^2}$$

Soit les variables :

n : taille de l'échantillon ;

z : niveau de confiance, on trouve la valeur de **z** dans les tables statistiques de la loi normale (pour un niveau de confiance de 99% : $z = 2.575$. Pour un niveau de confiance de 95% : $z = 1.96$) ;

p : proportion estimée de la population qui présente la caractéristique (par précaution, on prend la valeur de **p** la plus défavorable pour le calcul à savoir **p** = 50%, autrement dit la dispersion la plus grande) ;

m : marge d'erreur tolérée (par exemple on veut connaître la proportion réelle à 5% près).

Cette formule nous permet de calculer le nombre de sociétés par actions **n** à interroger en fonction de la marge d'erreur **m** que l'on peut tolérer sur une proportion de réponses **p**.

La taille de l'échantillon se définit, donc, par rapport au degré de précision recherché et au phénomène que l'on étudie (un niveau de confiance et une marge d'erreur). Avec un niveau de confiance de 95% et une marge d'erreur de 5%, la taille de notre échantillon est de :

$$n = 1.96^2 * \frac{(0.5)(1-0.5)}{0.05^2} = 384.16$$

Etant donné que la taille de la population de notre étude est très réduite ($44+59 = 103$ sociétés par actions), il faut appliquer un coefficient à la taille de l'échantillon. **n** étant la taille de l'échantillon et **N** la taille de la population, le coefficient de correction est égal à $(N * n)/(N + n)$.

Avec le coefficient correcteur, la taille de l'échantillon devient :

$$n' = (N * n)/(N + n) = (384.16 * 103) / (384.16 + 103) = 81,22$$

Il faut donc interroger 82 sociétés par actions pour obtenir la précision souhaitée. Le tableau ci-dessus décrit l'échantillon de notre étude :

Tableau 4-1 : Taille d'échantillon en fonction de la taille de la population

Taille de la population	Wilayas	Taille de la strate	proportion	Taille d'échantillon	Proportion	Taille d'échantillon de strate
103	Boumerdes	44	42,72%	82	42,72%	35,03 ≈ 35
	Bejaïa	59	57,28%		57,28%	46,96 ≈ 47
Total		103	100%	Total		100%

Source : Etabli par nous-mêmes à partir de données de l'ONS

En prenant en compte le facteur de non réponse, et afin d'assurer la participation de 82 sociétés par actions à notre enquête, nous avons augmenté la taille de notre échantillon de 10%. Autrement dit, nous avons invité 90 sociétés à participer à notre enquête.

2.3. Les outils de recueil des données

Nous avons utilisé plusieurs outils de recueil de données afin de valider ou pas nos hypothèses, à savoir : Des entretiens ; Des observations ; Des documents ; Mais, l'outil principal de recueil de données retenu dans notre thèse est le questionnaire. Nous l'avons décomposé en deux sections :

2.3.1. Section 01 : Questions d'identification

Le but de cette section est d'avoir une vue générale sur le services d'audit interne des sociétés par actions enquêtées. Elle conçoit des questions portant sur les caractéristiques de base de ce service telles que : Profession ; Année d'expérience ; Effectif de l'audit interne, et ; Diplôme professionnel.

2.3.2. Section 02 : Questions d'opinion

Le but de cette section est d'approfondir la compréhension de l'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes, ainsi que de répondre aux questions posées dans la problématique. Elle est composée de quatre axes, qui sont comme suit :

AXE 01 : l'environnement de l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes est-il conforme aux exigences du référentiel international d'audit interne ? Cet axe contient cinq items qui tournent autour de la thématique « l'environnement dans lequel est pratiqué l'audit interne ».

L'objectif poursuivi à travers cet axe est d'évaluer le degré d'adéquation de l'environnement des sociétés par actions algériennes à la pratique de l'audit interne et ceci, en se basant l'évaluation des éléments suivants : Rattachement administratif du responsable de l'audit interne ; Rattachement fonctionnel du responsable de l'audit interne ; Modalités de nomination du responsable de l'audit interne ; Ressources de l'audit interne ; Déontologie de l'audit interne ; Gestion du services d'audit interne ; etc.

AXE 02 : L'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à l'amélioration du gouvernance d'entreprise ? Cet axe est composé de trois items, qui ont pour but de mesurer le niveau de la contribution de cette activité dans l'amélioration des conditions de la gouvernance en répondant à l'ensemble des questions qui se posent sur les éléments suivants : Comité d'audit ; Direction générale ; Procédures de

gouvernance en général ; Procédures de gouvernance relatives à l'utilisation des systèmes d'information ; Procédures de gouvernance relatives à l'asymétrie d'information entre les actionnaires et les administrateurs ; Procédures de gouvernances relatives à l'asymétrie d'information entre les administrateurs et les dirigeants ; procédures de gouvernances relatives à l'organisation des pouvoirs ; etc.

AXE 03 : L'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement au renforcement des systèmes de contrôle interne ? Cet axe se compose lui aussi de deux items qui tournent autour de la relation entre l'audit interne et le contrôle interne. L'objectif de cet axe est de comprendre cette relation en étudiant les éléments suivants : Responsabilité de contrôle interne ; Supervision de contrôle interne ; Procédures de contrôle interne ; Bon fonctionnement de contrôle interne ; Dysfonctionnement ; etc.

AXE 04 : l'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à la bonne gestion des risques ? Cet axe contient deux items, soulignant : Le niveau de formalisation des processus de gestion des risques des entreprises enquêtées, et ; La responsabilité de l'audit interne dans la prévention et la détection de risques au sein de ces entreprises.

Afin de bien mesurer les réponses obtenues, nous avons choisi de proposer quatre sortes de questions : Questions de type oui ou non ; Questions à choix multiples ; Questions de type Echelle continue, avec appréciations graduées allant de « Novice » à « expert », et ; Questions fermées de type Echelle de Likert avec appréciations graduées allant de « pas du tout d'accord » à « tout à fait d'accord ».

Dans une Echelle continue, les enquêtés évaluent les variables en plaçant une marque à l'endroit approprié sur une ligne qui va d'un extrême à l'autre. Quant à l'Echelle de Likert, elle est considérée comme une échelle ordonnée dans laquelle les répondants déterminent le degré de leur approbation ou de leur désapprobation sur des choix déterminés.

Les cinq degrés de ces deux échelles sont récapitulés dans le tableau suivant :

Tableau 4-2 : Le degré de l'échelle Likert

Réponse	Novice	Formé	Compétent	Confirmé	Expert
	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
Degré	1	2	3	4	5

Source : Etabli par nous-mêmes

Pour que les réponses obtenues de notre enquête soient mesurables, nous les avons codifiées sur une échelle ordinale numérotée de 1 à 5. De sorte que le 5 signifie « tout à fait d'accord » ou « expert » et le 1 « pas du tout d'accord » ou « novice ».

3. Le test de la validité et de la fidélité du questionnaire

Pour qu'un questionnaire soit représentatif et exploitable, il est indispensable d'avoir un certain nombre de qualités, telles que la validité et la fidélité.

3.1. La validité du questionnaire

Pour qu'on puisse dire qu'un questionnaire est valide, il faut qu'il soit capable de mesurer ce qu'il est censé mesurer. Autrement dit, il doit être validé par des personnes ayant des compétences dans le domaine.

Après avoir minutieusement élaborer notre questionnaire avec l'aide de l'encadreur, nous l'avons distribué à certains professeurs universitaires de l'université de Boumerdes, de Bejaia et d'Alger, ainsi que à des spécialistes dans le domaine d'audit interne (membre d'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens) afin de s'assurer de la façon dont les questions sont formulées, ainsi que de leurs adéquations par rapport aux objectifs fixés. Grace aux commentaires obtenus auprès de ces personnes, des modifications ont été apportées au questionnaire, ce qui l'a rendu clair, précis et concret (voir l'annexe ; P 169).

3.2. La fidélité du questionnaire

La validité est une condition importante mais non suffisante de la justification d'un questionnaire. Car, une autre condition est nécessaire pour pouvoir s'assurer de sa qualité, il faut être fidèle.

La fidélité d'un questionnaire correspond au niveau de **précision** et de **constance** de ses résultats. Un questionnaire précis aura des résultats proches de la caractéristique réelle mesurée. Alors que, la constance d'un questionnaire fait référence à la stabilité des résultats obtenus si on le redistribue sur un même échantillon plusieurs fois et dans une période précise.

Il existe deux méthodes principales d'estimation de la fidélité d'un questionnaire. La première est la méthode de la cohérence interne ou homogénéité des items, la deuxième est la méthode de stabilité dans le temps ou fiabilité test-retest.

La méthode de la cohérence interne réfléchit si les items qui constituent un questionnaire mesurent effectivement les mêmes concepts ou non. C'est-à-dire elle vérifie la cohésion des items qui composent le questionnaire en vérifiant la corrélation entre ces différents items. Cet indice se mesure au moyen de l'alpha de Cronbach. Etant donné que notre questionnaire mesure des contenus hétérogènes, autrement dit, des items dont la corrélation, entre eux, ne serait pas forcément optimale, cet indice est donc contre-indiqué.

La méthode de stabilité dans le temps (fiabilité test-retest) est considérée comme le meilleur indicateur de fidélité, parce qu'elle est liée à l'idée qu'un questionnaire fidèle devrait produire les mêmes résultats chez une même personne à deux moments différents. Cette méthode consiste, donc, à faire passer deux fois le questionnaire aux mêmes personnes avec un intervalle de temps ni trop long ni trop court (Un intervalle trop long peut générer un effet de maturation, ce qui nous donnera des résultats différents entre les deux passations ; Un intervalle trop court peut impliquer un effet de pratique, c'est-à-dire les enquêtés se rappellent des réponses qu'ils ont données au premier test) ensuite, à calculer le coefficient

de corrélation entre les résultats obtenus dans les deux tests, plus l'indice est proche de 1 plus le questionnaire est fidèle.

Notre questionnaire a été testé auprès de cinq responsables d'audit interne choisis de manière à assurer leur collaboration. Un premier questionnaire (test) a été transmis et récupéré auprès de ces responsables le mois de septembre 2020. Quatre semaines plus tard, nous avons renvoyé le même questionnaire (retest) aux mêmes responsables afin de mesurer la stabilité de notre instrument psychométrique. La corrélation entre les scores obtenus au test et au retest à chaque axe est récapitulé ainsi :

Tableau 4-3 : Corrélation AXE 01

		AXE01test	AXE01retest
AXE01test	Corrélation de Pearson	1	,913*
	N	5	5
AXE01retest	Corrélation de Pearson	,913*	1
	N	5	5

Source : Etabli par nous-mêmes

En ce qui concerne l'axe 01, nous constatons, à travers le tableau ci-dessus, que le coefficient de corrélation Pearson entre les résultats obtenus entre les deux passations de test est égale à 0.913. Il est proche de 1, cela signifie que le premier axe de notre questionnaire est **stable**.

Tableau 4-4 : Corrélation AXE 02

		AXE02test	AXE02retest
AXE02test	Corrélation de Pearson	1	,959**
	N	5	5
AXE02retest	Corrélation de Pearson	,959**	1
	N	5	5

Source : Etabli par nous-mêmes

Le coefficient de corrélation Pearson de 0.959 signifie que le deuxième axe de notre questionnaire mesure réellement l'objectif visé. Nous pouvons, donc, garder les items constituant cet axe et les utilisés dans notre enquête avec **confiance**.

Tableau 4-5 : Corrélation AXE 03

		AXE03test	AXE03retest
AXE03test	Corrélation de Pearson	1	,817
	N	5	5
AXE03retest	Corrélation de Pearson	,817	1
	N	5	5

Source : Etabli par nous-mêmes

Quant à l'axe 03, la force de l'association entre les scores obtenus à ces deux passations est **forte**, cela s'explique par le coefficient de corrélation Pearson qui s'élève à 0.817.

Tableau 4-6 : Corrélation AXE 04

		AXE04test	AXE04retest
AXE04test	Corrélation de Pearson	1	,873
	N	5	5
AXE04retest	Corrélation de Pearson	,873	1
	N	5	5

Source : Etabli par nous-mêmes

Le fait que le coefficient de corrélation Pearson est égale à 0.873, la force d'association entre les résultats obtenus de test et de retest, concernant ce dernier axe, est **forte**. Les résultats présentés ci-dessus peuvent être synthétisés et interprétés de la manière suivante :

Tableau 4-7 : Résumé des résultats de Corrélation

Retest \ Test	AXE 01	AXE 02	AXE 03	AXE 04	Questionnaire
AXE 01	0.913				
AXE 02		0.959			
AXE 03			0.817		
AXE 04				0.873	
Questionnaire					0.901

Source : Etabli par nous-mêmes

Le coefficient de corrélation de Pearson entre les scores obtenus de premier questionnaire et de deuxième questionnaire s'élève à 0.901. Il est très proche de 1. Cela démontre que notre questionnaire est stable dans le temps et fiable pour atteindre les objectifs de notre étude. Ce qui nous rend confiants de la crédibilité des résultats que nous allons obtenir.

Après avoir été testé, 90 questionnaires (39 à Boumerdes et 51 à Bejaia) ont été administrés par différentes voix, auprès de premiers responsables d'audit interne des 90 sociétés par actions choisies aléatoirement. Sitôt les questionnaires nécessaires à notre enquête (35 à Boumerdes et 47 à Bejaia) recueillis, notre analyse de données a été commencée.

Section 02 : La description statistique de l'échantillon de l'étude

Dans le but de bien décrire notre échantillon, plusieurs caractéristiques ont été recueillies auprès des participants à l'enquête, notamment le sexe, l'âge, l'expérience, l'effectif et la certification professionnelle.

1. Répartition des membres de l'échantillon selon le sexe

Comme le **Tableau 4-8** et l'histogramme ci-dessous le démontre, notre échantillon est mixte avec 67 hommes et 15 femmes. L'écart entre ces nombres peut peut-être s'expliquer par le refus de responsabilité chez les femmes, car 5 de ces dernières nous ont avoué qu'elles avaient pensé au moins une fois dans leur carrière en tant que Responsable d'Audit Interne à la démission à cause de la responsabilité accrue de ce poste. L'une d'entre elles nous a fait le témoignage suivant : « *Auparavant, j'ai refusé à 2 reprises ce poste de Responsable*

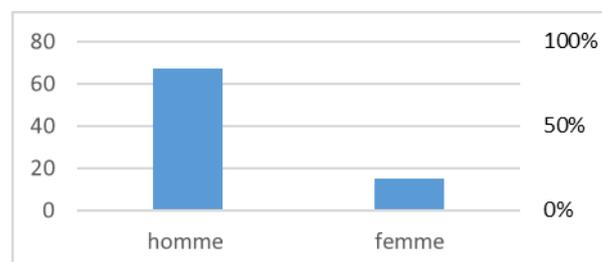
d'Audit Interne, mais je ne le regrette pas ». De même pour une autre RAI qui nous a dit : « Prendre trop de responsabilité au travail peut être accompagnée d'un grand stress ».

Tableau 4-8 : Répartition des répondants selon le sexe

	Fréquence	%
Homme	67	81.7%
Femme	15	18.3%
Total	82	100%

Source : Etabli par nous-mêmes

Figure 4-1 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon le sexe



Source : Etablie par nous-mêmes

2. Répartition des membres de l'échantillon selon l'âge

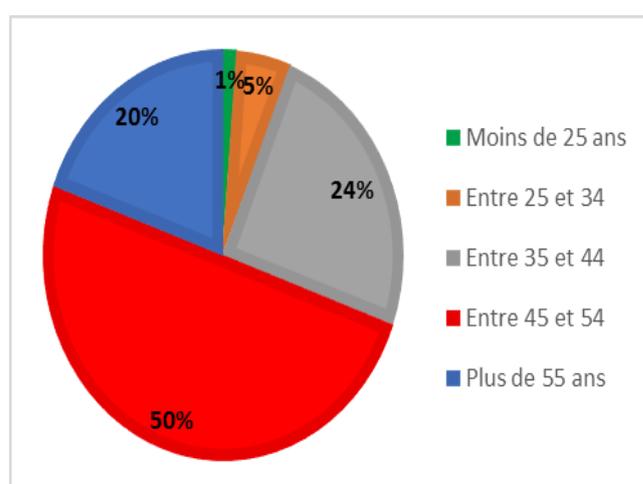
Le **Tableau 4-9** et le graphique circulaire ci-dessous nous démontre que la catégorie d'âge la plus représentées est celle entre 45 et 54 ans. Elle rassemble 41 répondants, soit 50% de l'effectif total de notre échantillon. Suivi de la catégorie dont l'âge varie entre 35 et 44 ans qui regroupe 20 individus, soit près d'un quart de l'échantillon. En troisième lieu, la catégorie dont l'âge est égal ou supérieur à 55 ans avec une fréquence de 16 et un taux de 19.5%. Les catégories d'âge entre 25 et 34 ans et moins de 25 ans sont les moins représentées avec des fréquences de 2 et 1, soit des taux de 4.9% et 1.2 % respectivement. De cette répartition on constate que plus de 93% de responsables d'audit internes enquêtés ont 35 ans ou plus, cela est dû, d'après les explications des responsables interrogés, à la nature même de cette activité. Un de ces responsables nous a adressé le témoignage suivant : « *Evaluer et contrôler toutes les activités d'entreprise nécessite obligatoirement des connaissances larges et avancées en toutes ces activités, et les connaissances, quant à elles, se sont acquises par une longue expériences, et une longue expérience c'est vieillir, rien de plus* ».

Tableau 4-9 : Répartition des répondants selon l'âge

	Fréquence	%
Moins de 25 ans	1	1.2%
Entre 25 et 34	4	4.9%
Entre 35 et 44	20	24.4%
Entre 45 et 54	41	50%
Plus de 55 ans	16	19.5%
Total	82	100%

Source : Etabli par nous-mêmes

Figure 4-2 : Graphique circulaire montrant la répartition des répondants selon l'âge



Source : Etablie par nous-mêmes

3. Répartition des membres de l'échantillon selon l'expérience

Le **Tableau 4-10** et le graphique circulaire ci-dessous nous permettent de constater que plus de 58%, soit 48 individus sur 82, ont une durée d'expérience professionnelle dans le domaine d'audit interne comprise entre 4 et 6 ans. Et presque 1 responsable d'audit interne sur 5 a entre 7 et 9 ans d'expérience dans ce domaine. Alors que 6, soit 7.3% de l'échantillon, ont plus de 10 ans d'expérience professionnelle et 11, soit 13.4, ont entre 1 et 3 ans d'années d'expérience.

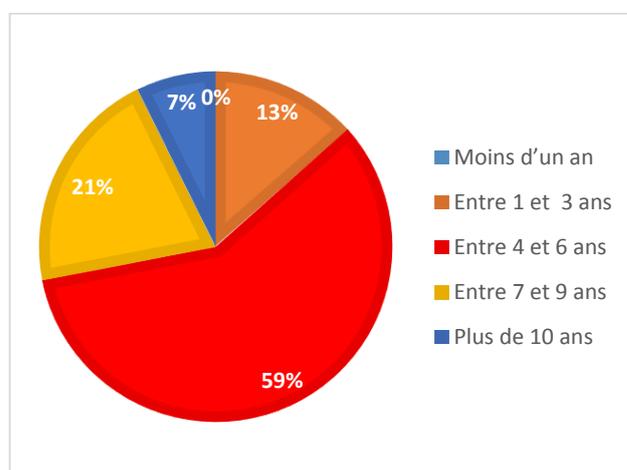
Ce qui est le plus remarquable de la 2^{ème} et la 3^{ème} répartition c'est que, malgré l'âge avancé des responsables d'audit interne enquêtés (93% ont 35 ans ou plus), plus de 79% de ces responsables ont seulement une durée d'expérience professionnelle dans le domaine d'audit interne comprise entre 4 et 9 ans, dont 58.7% entre 4 et 6 ans et 20,7% entre 7 et 9ans. D'après les explications des responsables interrogés, ceci est dû d'une part à la nouveauté de cette activité au sein de certains entreprises et d'autre part au parcours professionnel varié des responsables d'audit interne dans les autres. Voici quelque témoignages recueillis auprès de responsables interrogés : « Notre service a été créé en mai 2015. Avant cette date, l'audit interne était l'affaire de notre responsable financier » ; « C'est grâce au deuxième colloque de l'AACIA de l'an 2012, que nous avons créé notre service d'audit interne » ; « une grande partie de nos auditeurs sont passés auparavant par différents métiers tels que la comptabilité, la finance, le management, la maintenance ».

Figure 4-10 : Répartition des répondants selon l'expérience

	Fréquence	%
Moins d'un an	0	0%
Entre 1 et 3 ans	11	13.4%
Entre 4 et 6 ans	48	58.5%
Entre 7 et 9 ans	17	20.7%
Plus de 10 ans	6	7.3%
Total	82	100%

Source : Etabli par nous-mêmes

Figure 4-3 : Graphique circulaire montrant la répartition des répondants selon leur expérience



Source : Etablie par nous-mêmes

4. Répartition des membres de l'échantillon selon l'effectif de service d'audit

Selon le **Tableau 4-11** et le graphique circulaire ci-dessous nous constatons que plus de la moitié (43, soit 52.4%) des entreprises enquêtées ont un service d'audit interne avec un effectif égal ou moins de 5 personnes. 22, soit 26.8% des répondants au questionnaire travaillaient au sein d'équipes relativement modestes, compris entre 6 et 10 personnes. Et

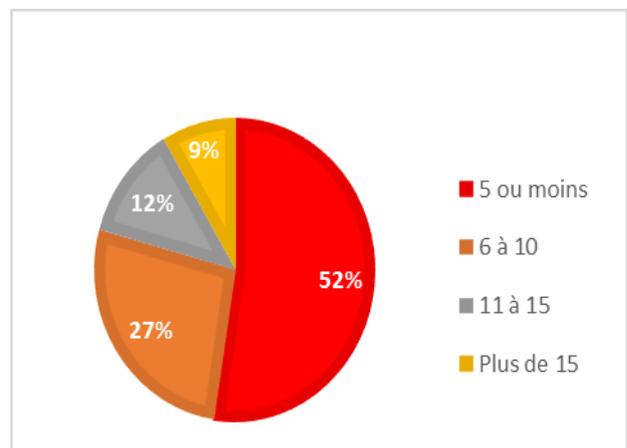
les 17 répondants restants, dirigent une équipe de plus de 11 auditeurs. En posant la question suivante aux quelques responsables interrogés : **Combien faut-il d'auditeurs au sein d'une organisation ?** nous avons pu recueillir les témoignages suivants : « *il n'existe pas de seuil réglementaires, à proprement parler, pour déterminer le nombre d'auditeur interne à recruter* » ; « *déterminer le nombre d'auditeurs interne nécessaires pour une direction donnée est une question de bonnes pratiques* » ; « *déterminer le nombre d'auditeurs serait le résultats de la combinaison de ces deux critères : nature des missions d'audit et exposition aux risques... il est évident qu'en fonction de la nature des missions alloués à l'audit interne le nombre d'auditeurs sera différent... si l'exposition aux risques est élevé, il y aura d'autant plus nécessité que les auditeurs interviennent régulièrement sur les sujets à risque pour s'assurer que leur organisation maîtrise bien ses risques, et à l'inverse si l'organisation est moins exposé aux risques, et bien les attendus par rapport à l'audit interne, bien évidemment, seront moindres* ».

Tableau 4-11 : Répartition des répondants selon l'effectif de service d'audit

	Fréquence	%
5 ou moins	43	52.5%
6 à 10	22	26.8%
11 à 15	10	12.2%
Plus de 15	7	8.5%
Total	82	100%

Source : Etabli par nous-mêmes

Figure 4-4 : Graphique circulaire montrant la répartition des répondants selon l'effectif de service d'audit



Source : Etablie par nous-mêmes

5. Répartition des membres de l'échantillon selon la certification

Pourquoi se certifier dans le domaine d'audit interne ? Obtenir une certification IIA dans ce domaine permet de valoriser le parcours professionnel des auditeurs internes, de renforcer leur crédibilité et leur légitimité professionnelle, ainsi que d'ouvrir des perspectives pour leur évolution de carrière. En bref, ça permet d'améliorer la qualité de cette activité.

Parmi les 82 responsables d'audit interne interrogés, 43, soit plus de la moitié de l'échantillon, n'ont aucune certification dans le domaine d'audit interne. 30, soit 36.6%, ont une autre certification que la certification IIA (certificats délivrés par des organismes non agréés par l'IIA). Et seulement 09 responsables, ce qui représente 11% du total des responsables enquêtés, ont ce type de certification. Dans le but de confirmer les avantages de cette certification, nous avons posé la question suivante à quelques responsables titulaires de cette certification : **Selon vous, à quoi sert la certification IIA ?** et nous avons reçu les réponses suivantes : « *Cette certification m'a permis de mieux comprendre pourquoi je fais le métier, de quelle façon, et de comprendre quelque part, la philosophie du métier* » ; « *Elle*

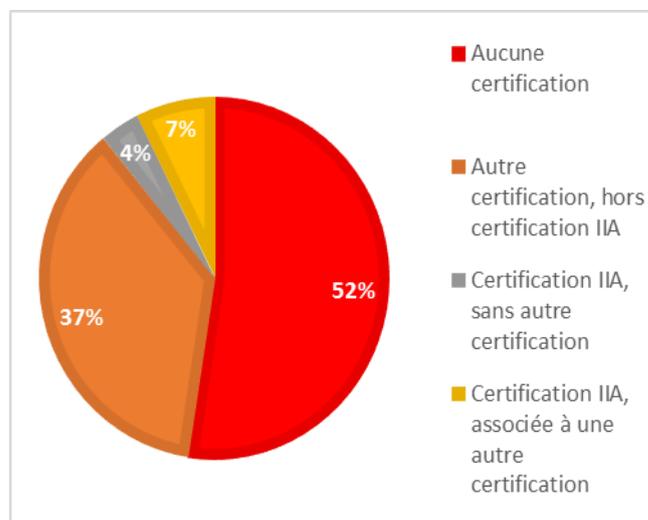
m'a permis de prendre confiance en moi » ; « Cette certification nous a permis d'apporter des modifications énormes dans la structure et l'environnement de notre audit ».

Tableau 4-13 : Répartition des répondants selon la certification

	Fréquence	%
Aucune certification	43	52.4%
Autre certification, hors certification IIA	30	36.6%
Certification IIA, sans autre certification	03	03.7%
Certification IIA, associée à une autre certification	06	7.3%
Total	82	100%

Source : Etabli par nous-mêmes

Figure 4-5 : Graphique circulaire montrant la répartition des répondants selon la certification



Source : Etablie par nous-mêmes

Section 03 : L'analyse et l'interprétation des axes de l'étude

A travers cette section, nous allons analyser et interpréter les résultats obtenus auprès des responsables d'audit interne par rapport à l'environnement de l'audit (axe01), à la gouvernance (axe 02), au contrôle interne (axe 03) et à la gestion des risques (axe 04).

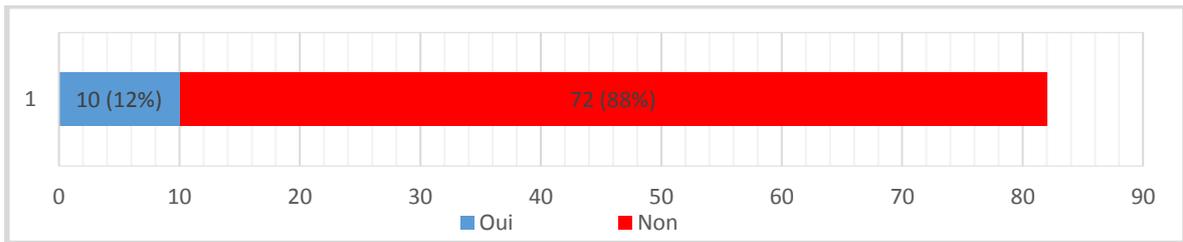
1. L'environnement de l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes est-il conforme aux exigences du référentiel international d'audit ?

Afin de répondre à cette question, 5 items étaient proposés aux participants à l'enquête, ils sont les suivants :

1.1. L'existence et la non-existence des comités d'audit

Un comité d'audit a pour rôle d'assurer la surveillance des activités financières et opérationnelles d'une organisation. Il examine les systèmes de contrôle interne, les processus de prise de décision et les politiques d'entreprises. En bref, il est chargé d'aider le conseil d'administration à s'acquitter de ses obligations et responsabilités de surveillance. L'existence d'un comité d'audit est, donc, l'un des éléments de très haute importance car il permet à l'audit interne de communiquer de manière plus indépendantes avec le conseil. Comme la **Figure 4-6** ci-dessous le montre, la majorité écrasante, soit 88% des sociétés enquêtées ne disposent pas d'un comité d'audit.

Figure 4-6 : Existence des comités d'audit

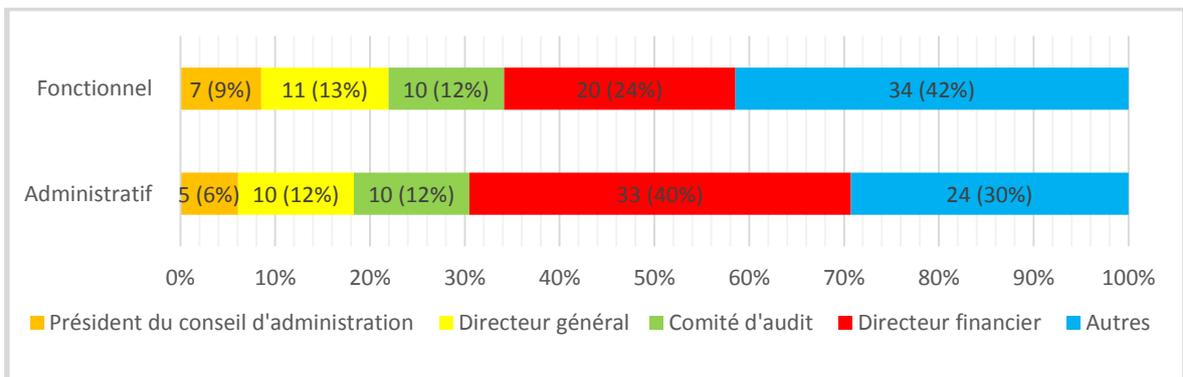


Source : Etablie par nous-mêmes

1.2. Le rattachement de l'audit interne

Afin d'atteindre un niveau d'indépendance maximal dans ses actes, le responsable de l'audit interne, d'après la norme 1100, doit avoir un accès direct et non restreint au conseil d'administration et à la direction générale. Cet objectif peut être atteint grâce à un double rattachement : un **rattachement administratif** au directeur générale afin que le responsable de l'audit interne ait clairement un statut de cadre dirigeant, et ; un **rattachement fonctionnel** au conseil afin qu'il ait l'accès aux données, aux personnes et aux biens nécessaires à la réalisation de ses missions. Comme l'illustre la **Figure 4-7**, la plupart des fonctions d'audit interne, 70%, sont administrativement rattachées soit au directeur financier ou aux d'autres membres de la direction générale. 18% sont rattachées au conseil d'administration, dont 6% au président du conseil et 12% au comité d'audit. Et 12%, seulement, sont rattachées au directeur général. C'est presque les mêmes fréquences qui ont été observées en ce qui concerne le rattachement fonctionnel : 66% des responsables enquêtés sont rattachés fonctionnellement soit au directeur financier, soit aux d'autres membres de la direction générale. 19% sont rattachés au conseil, dont 9% au président et 12% au comité d'audit. Et 13% sont rattachés au directeur général. Les entretiens ont mis en évidence l'importance de ce double rattachement, et l'un des responsables titulaires d'une certification IIA, nous a fait le témoignage suivant : « *l'audit interne peut être à la fois plus indépendant, rattaché au conseil, et moins informé, pour éviter cet écueil, la création d'un lien fonctionnel entre le responsable d'audit interne et la direction générale est opportun, ce lien en effet, permet la mise en place de circuits d'informations réguliers, entre l'exécutif global, sous-entendu, le comité de direction, et la fonction en charge de son évaluation, soit l'audit interne* ».

Figure 4-7 : Rattachement de l'audit interne

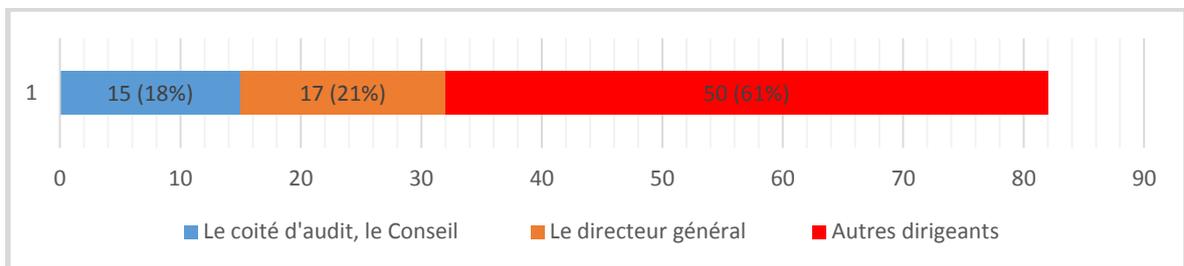


Source : Etablie par nous-mêmes

1.3. La nomination du responsable de l'audit interne

Le guide de mise en œuvre de la norme 1110 précise que la nomination et la révocation du responsable de l'audit interne incombe au conseil d'administration. D'après les résultats de l'enquête, ce sont généralement les autres dirigeants (le directeur auquel il doit être rattaché) qui nomment le responsable de l'audit interne, avec un taux supérieur à 60%. 21% sont nommés par le directeur général, et seulement 18 % qui sont nommés par le conseil ou le comité d'audit. Afin de souligner l'importance de la nomination de responsable de l'audit interne par le conseil, nous avons interrogé sur ce point l'un des responsables nommés par le comité d'audit, et selon lui : « La nomination par le conseil d'administration peut donner au responsable de l'audit interne une position de responsabilité plus élevée dans l'entreprise, et renforcer la confiance des parties prenantes dans les travaux d'audit ».

Figure 4-8 : Qui nomme le responsable de l'audit interne ?

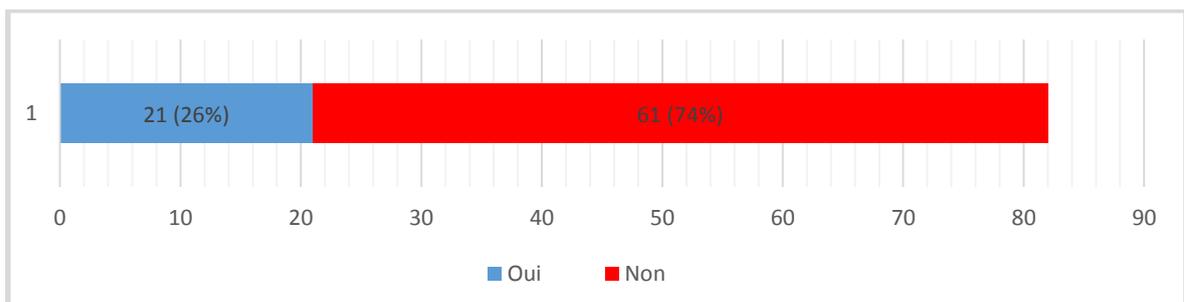


Source : Etablie par nous-mêmes

1.4. La suffisance et l'insuffisance des ressources de l'audit interne

L'insuffisance des ressources d'audit interne se réfère à la situation où une entreprise ne dispose pas des ressources nécessaires pour que son service d'audit interne puisse accomplir ses activités. Selon l'IIA, la limitation de ces ressources notamment au niveau du budget figure parmi les atteintes à l'indépendance dans l'organisation et à l'objectivité individuelle. C'est pour cela que la norme 2030 prévoit que : « Le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à l'audit interne soient adéquates, suffisantes... pour réaliser le plan d'audit approuvé ». En outre, la norme 2020 stipule que : « ... le responsable de l'audit interne doit également signaler l'impact de toute limitation de ses ressources ». Comme la Figure 4-9 le montre, la plupart des répondants (74%) évoquent l'insuffisance des ressources allouées à la fonction d'audit interne. Ce qui va certainement les empêcher de bien exercer leurs activités.

Figure 4-9 : Audit interne dispose-t-elle des ressources suffisantes ?



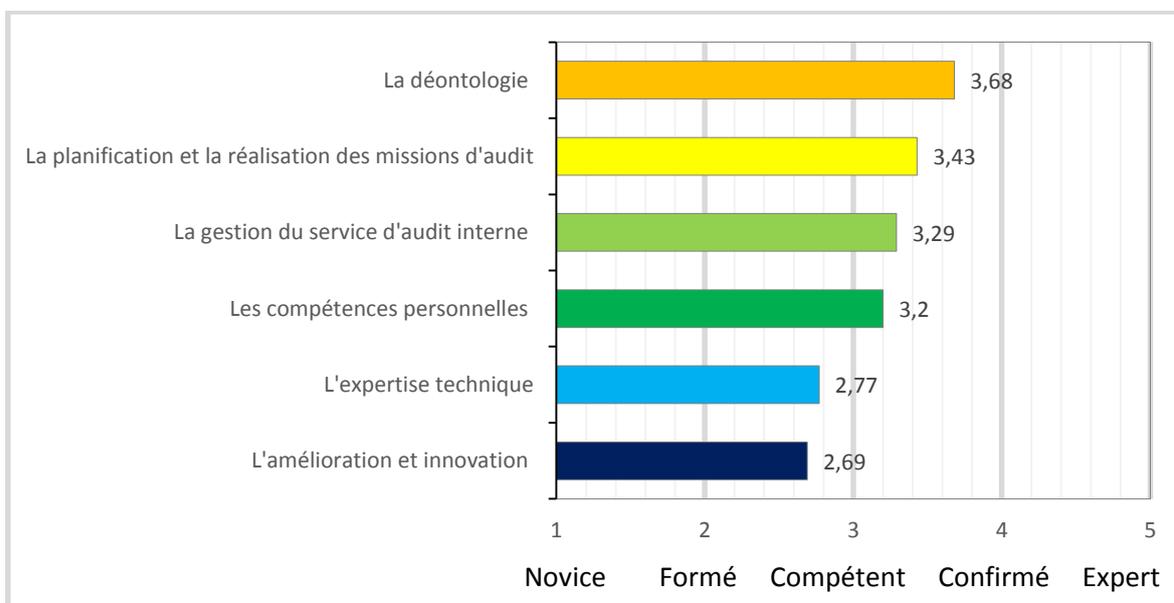
Source : Etablie par nous-mêmes

1.5. Les compétences des responsables d'audit interne

Intrinsèquement, l'excellence de la fonction Audit Interne dans son ensemble dépend des compétences des responsables de service d'audit interne. L'évaluation de cette caractéristique (compétence) est donc, essentielle à mieux comprendre l'environnement dans laquelle est exercée cette fonction. En se basant sur le référentiel de compétences de l'auditeur interne, publié par l'IIA, nous avons élaboré un formulaire d'auto-évaluation afin d'inviter les responsables enquêtés à s'évaluer au regard de ces domaines de compétences : La déontologie ; La gestion du service d'audit interne ; L'expertise technique ; Les compétences personnelles ; La planification et la réalisation des missions d'audit interne, et ; L'amélioration et innovation. Notant que chaque domaine est composé de plusieurs éléments (voir l'annexe, page 169).

Dans la **Figure 4-10** ci-dessous, ces six domaines de compétences sont classés selon la moyenne globale des auto-évaluations.

Figure 4-10 : Classement des compétences issues des auto-évaluations



Source : Etablie par nous-mêmes

Un rapide coup d'œil montre que c'est **la déontologie** qui recueille les meilleures notes, avec une moyenne qui s'élève à 3.68. La déontologie fait partie intégrante des compétences fondamentales en matière d'audit interne. Elle est importante car elle définit les normes éthiques et les obligations professionnelles des auditeurs internes. On peut s'attendre, en matière de déontologie, à ce qu'une grande partie des responsables d'audit interne aient confiance en leur capacité (niveau 4 et 5). C'est le cas pour ce qui est de **conserver l'intégrité** et **préserver l'objectivité**, aptitudes dans lesquelles 55% et 70% des responsables respectivement se jugent confirmés ou experts. Néanmoins, cet indice de confiance chute à 50% pour ce qui est de **préserver la confidentialité**. L'un des responsables interrogés fait remarquer que : « *la déontologie joue un rôle capital pour garantir l'indépendance et la crédibilité, de l'audit interne, en veillant à ce que les audits internes soient effectués de manières impartiale et éthique* ».

Les compétences en matière de **gestion du service d'audit interne**, se situent au milieu du classement. L'excellence des responsables de l'audit interne dans ce domaine est cruciale pour le succès global du service d'audit interne. Si cette compétence est globalement bien notée (3,29) dans les auto-évaluations, il est important d'examiner les différences entre les aptitudes qui constituent cette compétence. En ce qui concerne **Développer et mettre en œuvre un plan de gestion des ressources du service**, 43% des répondants se considèrent comme confirmés ou experts. 30% se jugent compétents et 27% formés. Pour ce qui est de **Promouvoir la valeur de l'activité d'audit interne** et **Gérer les ressources de l'audit interne**, 37% et 43% des répondants respectivement se jugent confirmés ou experts. 63% et 57% se considèrent formés ou compétents.

Quant à **l'expertise technique** dans le domaine d'audit interne, qui est la connaissance spécialisée et l'expérience d'un auditeur interne dans un domaine spécifique, tels que le CRIPP, la gouvernance des entreprises, le contrôle interne et la gestion des risques, elle est mal notée (2,77). La **connaissance du CRIPP**, qui est l'aptitude principale de cette compétence, est la moins bien autoévaluée, puisque seulement 24% des responsables se considèrent comme confirmés ou experts dans ce domaine. 50 % se jugent, soit formés, soit compétents. Et les 26% restants se déclarent novices. Outre la connaissance du CRIPP, la **connaissance de la gouvernance** et la **connaissance de la gestion des risques** elles aussi, sont moins bien autoévaluées, étant donné que 25% et 26% des répondants respectivement, se jugent confirmés ou experts, (20%) et (26%) compétents, (32%) et (30%) formés, (23%) et (18%) novices. Pour ce qui est la **connaissance du contrôle interne**, l'aptitude la mieux notée dans ce domaine, 62 % des répondants se considèrent confirmés ou experts, 23% se jugent compétents et 15% formés. Le fait que ce domaine soit moins bien autoévalué peut-être s'expliquer par le besoin constant de mettre à jour ses connaissances dans ces domaines, ainsi que par la nature changeante de l'environnement économique.

Les **compétences personnelles** se situent, elles aussi, au milieu du classement, avec une moyenne égale à 3,20. Les compétences personnelles des auditeurs internes désignent les traits de caractère et les qualités de la personnalité qui peuvent influencer leur capacité à exercer leur rôle de manière efficace. Ceux-ci peuvent inclure la capacité d'écoute, la capacité en communication écrite, la capacité en communication orale et la capacité à collaborer avec les autres. Dans ce domaine, les répondants sont relativement confiants en ce qui concerne leurs aptitudes en matière de communication orale et de capacité d'écoute. Ils le sont moins pour ce qui est de communication écrite et de collaboration avec les autres. Il semble y avoir un nombre relativement équilibré de responsables considérant leur **compétence en écoute** comme étant, compétents, confirmés et experts avec des taux qui s'élèvent à (23%), (22%) et (24%) respectivement. Cependant, il y a un nombre relativement plus élevé de responsables se considèrent formés (3%). Au total, 59% des responsables se considèrent en matière de **communication orale** comme étant, soit confirmés, soit compétents. 17% se jugent experts et 24 % formés. Pour ce qui est de la **communication écrite** et de la **collaboration avec les autres**, un nombre relativement plus restreint 10% et 9% respectivement, se considère comme des experts dans ces deux aptitudes, ce qui pourrait être une opportunité d'amélioration (aptitude à développer).

La **planification et la réalisation des missions d'audit interne**, impliquent une série d'étapes clés qui visent à fournir une assurance raisonnable sur la conformité et l'efficacité

d'une organisation. Ce domaine de compétence se situe en seconde position juste après la déontologie, avec une moyenne égale à 3,43. En ce qui concerne la première aptitude qui est **Collecter les preuves afin d'atteindre efficacement les objectifs d'audit**, elle est bien notée. Car, une majorité des responsables d'audit interne se considèrent compétents (39) ou confirmés (21), et les 22 répondants qui se considèrent experts dans cette aptitude renforcent cette tendance. Concernant la deuxième aptitude : **Procéder à une analyse causale des problématiques identifiées au cours de la mission**, les répondants se divisent plus ou moins en quatre groupes. Environ un cinquième des répondants (15) se considèrent experts dans cette aptitude, un peu moins d'un tiers (24) se considèrent compétents, tandis qu'un tiers (22) se considèrent confirmés. Les 21 répondants restants, se considèrent formés dans leur capacité à effectuer une analyse causale. Quant à la troisième aptitude qui est **Planifier le programme de travail de la mission et le calendrier des travaux**, les répondants se divisent en deux groupes. Plus d'un tiers des répondants (34) se considèrent soit formés, soit compétents. Le reste de répondants (48) se considèrent confirmés ou experts. A propos de la quatrième aptitude qui est **Identifier et hiérarchiser les risques clés pour préparer une mission d'audit de qualité**, les répondants se divisent également en deux groupes. Un tiers des répondants (28) considèrent avoir un niveau élevé (confirmés ou experts) dans cette aptitude. Le reste (54) se jugent soit compétents, soit formés. En ce qui concerne la cinquième aptitude qui est **Mettre en place un processus de suivi des plans d'actions du management**, les répondants se divisent ainsi : Un peu moins d'un tiers des répondants (25) se considèrent formés dans cette aptitude, un tiers (22) se jugent compétents, un huitième (10) considèrent avoir un niveau confirmé, le reste se considèrent experts.

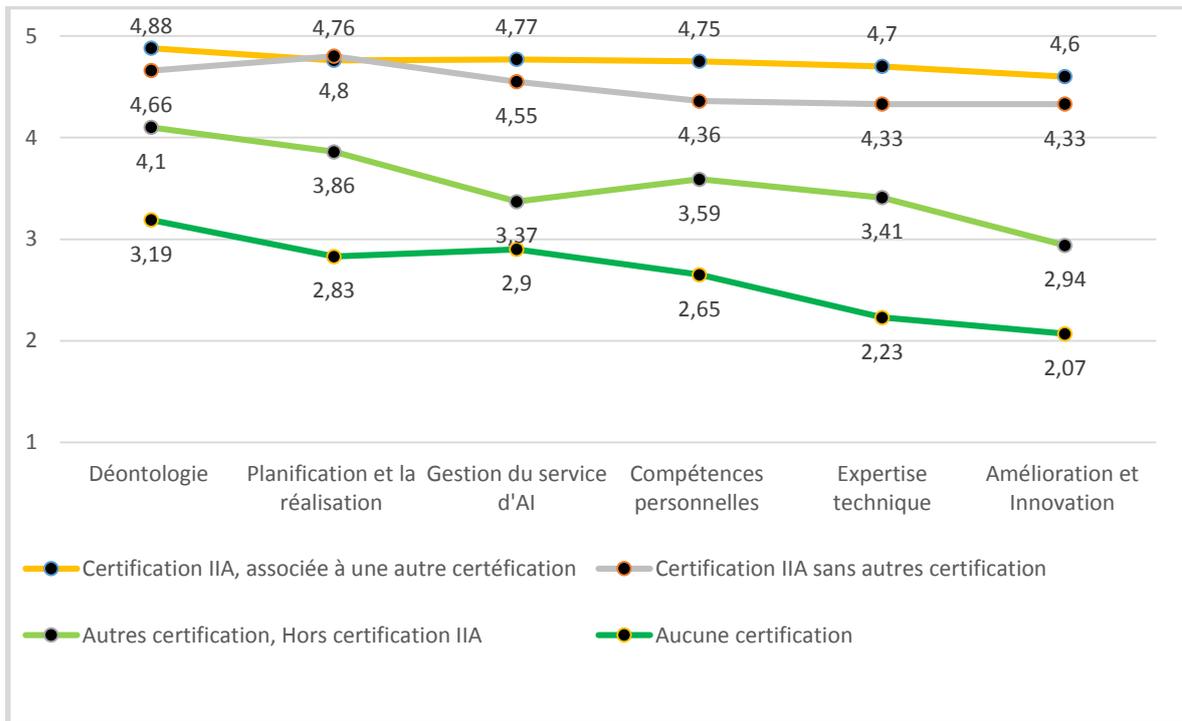
Le domaine de **l'amélioration et de l'innovation**, c'est le domaine qui a recueilli les mauvaises notes avec une moyenne de 2,69. L'analyse des données qui concerne ce domaine de compétence nous a permis de constater que le nombre des répondants considérant leur niveau de compétence loin en-dessous de la moyenne (novice ou formé) est relativement élevé, soit environ 55% du total en ce qui concerne la **poursuite de l'objectif de développement personnel et professionnel**, 59% en ce qui concerne le **développement des approches novatrices pour renforcer l'activité d'audit interne** et 39% en ce qui concerne **l'adaptation des plans qui facilite les changements au niveau de l'organisation**.

En conclusion, ces résultats montrent que les responsables d'audit interne considèrent en général leur niveau de compétence comme étant compétent ou confirmé, mais avec une certaine variabilité selon les domaines considérés. Il est donc important de poursuivre les efforts visant à renforcer leurs compétences pour assurer une amélioration continue de l'activité d'audit interne.

1.5.1. L'importance d'une formation ciblée

Comme le montre la **Figure 4-11** ci-dessous, les responsables d'audit interne dotés d'une certification professionnelle ont de meilleures notes dans leur autoévaluation des compétences.

Figure 4-11 : Auto-évaluation des compétences : comparaison entre les répondants certifiés et les non certifiés



Source : Etablie par nous-mêmes

D'après la **Figure 4-11**, il semble que le niveau de compétence des responsables d'audit interne varie en fonction de leur niveau de certification et de formation. Les moyennes obtenues pour chaque catégorie de responsables suggèrent une corrélation positive entre leur niveau de formation et leur niveau de compétence dans tous les domaines de compétences étudiés.

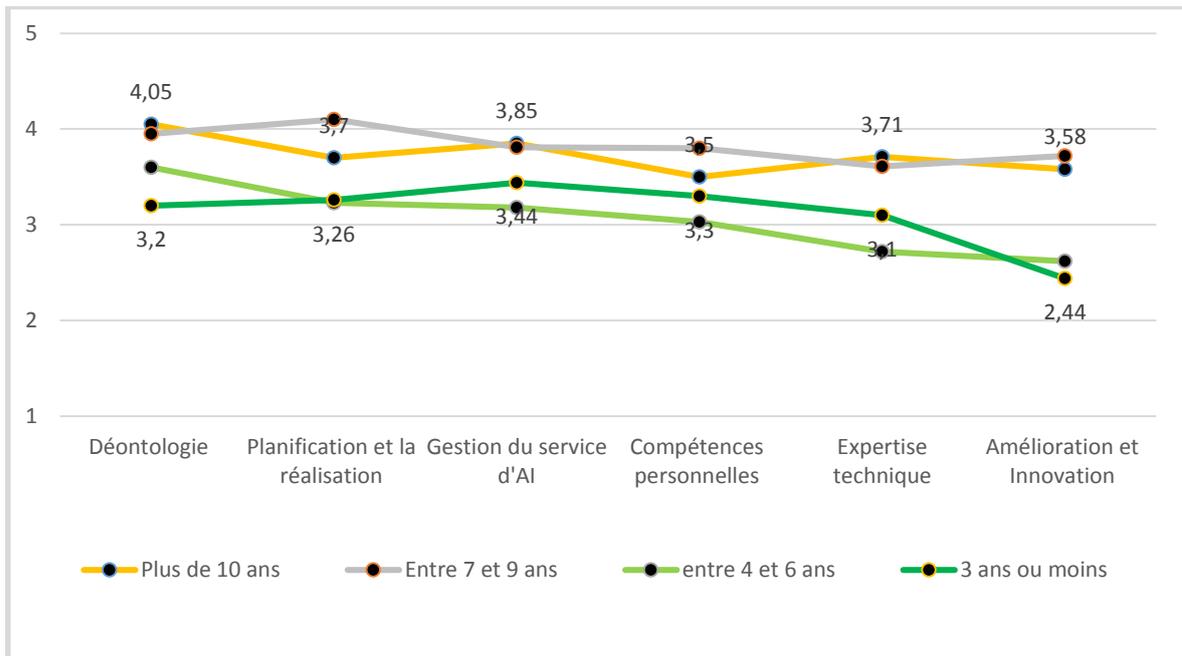
Plus précisément, les résultats montrent que les responsables sans certification ont des moyennes inférieures à celles des autres catégories dans tous les domaines, ce qui suggère un niveau de compétence global moins élevé. Cela est particulièrement évident dans le domaine de l'expertise technique et de l'amélioration et l'innovation, où les moyennes sont les plus basses. Les responsables ayant une certification, mais pas la certification IIA, ont des moyennes élevées que ceux sans certification. Cependant, leurs moyennes sont généralement inférieures à celles des responsables ayant la certification IIA.

Les résultats montrent également que les responsables ayant la certification IIA, avec ou sans une autre certification, ont les moyennes les plus élevées dans tous les domaines, ce qui suggère qu'ils ont le niveau de compétence le plus élevé, avec des moyennes supérieures à 4,0 dans chaque domaine.

1.5.2. L'importance d'une expérience dans le domaine

La **Figure 4-12** présente les résultats de l'évaluation du niveau de compétence des responsables d'audit interne en fonction de leur expérience. Les résultats sont présentés sous forme de moyennes pour chaque domaine de compétence, avec les participants divisés en quatre groupes en fonction de leur nombre d'années d'expérience.

Figure 4-12 : Auto-évaluation des compétences : comparaison entre les répondants selon le nombre d'années d'expérience



Source : Etablie par nous-mêmes

En prenant en compte les résultats de la figure, il est plus claire que le niveau de formation des responsables d'audit interne ait un impact plus important sur leur niveau de compétence que leur nombre d'années d'expérience. Bien que les scores moyens pour chaque domaine de compétence aient tendance à augmenter légèrement avec l'expérience, les différences entre les groupes ayant différents niveaux de formation sont plus significatives. Par exemple, les scores moyens pour **les compétences personnelles** augmentent avec l'expérience, mais la différence de score entre le groupe ayant moins de 3 ans d'expérience et celui qui a plus de 10 ans d'expérience n'est que d'environ 0.2 point sur une échelle de 5 points. Néanmoins, cette différence est de 2,1 entre le groupe ayant une certification IIA associée avec une autre certification et celui qui n'a aucune certification.

En somme, les résultats suggèrent que le niveau de formation est un facteur plus important que les années d'expérience pour améliorer le niveau de compétence des responsables d'audit interne. Cela implique que les programmes de formation et les opportunités de développement professionnel peuvent être des moyens plus efficaces pour améliorer les compétences des professionnels de l'audit interne que simplement acquérir de l'expérience dans le domaine.

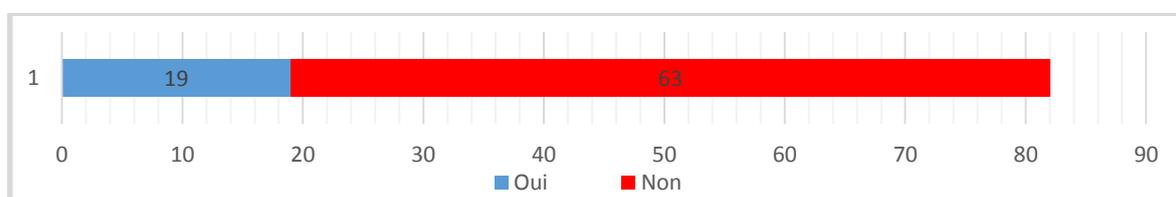
2. L'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à l'amélioration du gouvernance d'entreprise ?

Les items que nous avons pris en considération pour répondre à cette question sont les suivant :

2.1. La revue des politiques et procédures de gouvernance

La revue des politiques et procédures de gouvernance par l'audit interne consiste à examiner de manière critique les politiques, les procédures et les pratiques de gouvernance d'une entreprise afin de s'assurer qu'elles sont efficaces, efficientes et conformes aux exigences réglementaires et éthiques. L'objectif de cette revue est d'améliorer la gouvernance d'entreprise en identifiant les risques et les faiblesses dans les processus de gouvernance, en proposant des recommandations pour les améliorer et en surveillant leur mise en œuvre. En posant la question suivante aux responsables d'audit interne des sociétés enquêtées : **à votre avis, le conseil soutient-il la revue des politiques et procédures de gouvernance par l'audit interne ?** nous avons eu les réponses présentées dans la **Figure 4-13** suivante.

Figure 4-13 : Les réponses des responsables en ce qui concerne la revue de la gouvernance



Source : Etablie par nous-mêmes

D'après les réponses recueillies auprès de 82 responsables d'audit interne de sociétés par actions, seulement 19 d'entre eux ont signalé que le conseil appuyait la vérification des politiques et procédures de gouvernance par l'audit interne, alors que les autres ont répondu par la négative. Cela suggère que le soutien du conseil d'administration à l'audit interne en matière des revues de la gouvernance est loin d'être universel dans les sociétés par actions interrogées. Cependant, il est important de noter que les raisons de ce manque de soutien ne sont pas connues, car cette enquête ne cherchait pas à les déterminer. Il est donc difficile de tirer des conclusions précises sur la raison pour laquelle les conseils d'administration ne soutiennent pas cette revue dans la majorité des entreprises interrogées.

Les résultats de cette enquête peuvent aider les responsables d'audit interne à réfléchir à la manière d'obtenir le soutien du conseil d'administration pour leurs travaux de revue des politiques et procédures de gouvernance.

2.2. Le soutien des organes de gouvernance en cas de révélation majeures

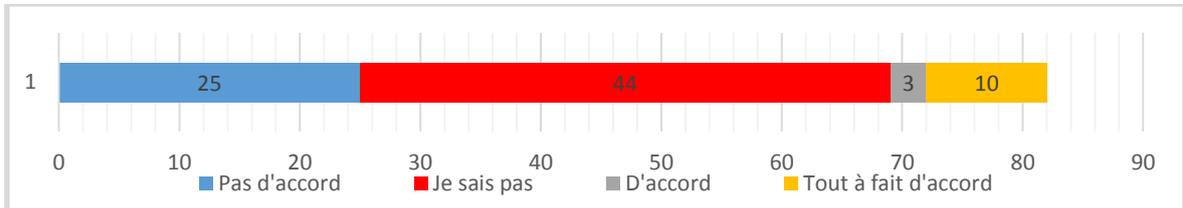
Les organes de gouvernance d'entreprise sont les organes chargés de diriger et de superviser les activités d'une entreprise en vue de maximiser sa valeur pour les actionnaires. La capacité des auditeurs internes à signaler efficacement les problèmes de gouvernance dépend en grande partie du soutien de ces organes.

2.2.1. Le soutien du conseil d'administration en cas de révélations majeures

Le soutien du conseil d'administration signifie que les membres du conseil sont prêts à écouter les recommandations de l'audit interne et à soutenir leurs décisions. Les résultats relatifs à la question portant sur la perception des responsables d'audit interne quant au soutien du conseil d'administration sur des questions importantes et leur capacité à maintenir

leurs positions si nécessaires ont révélé, comme la **Figure 4-14** le montre, que seulement 13 responsables étaient d'accord ou tout à fait d'accord avec cette affirmation, tandis que la majorité, soit 69 répondants, étaient soit neutres (44) ou pas d'accord (25).

Figure 4-14 : Les réponses des responsables en ce qui concerne le soutien du conseil



Source : Etablie par nous-mêmes

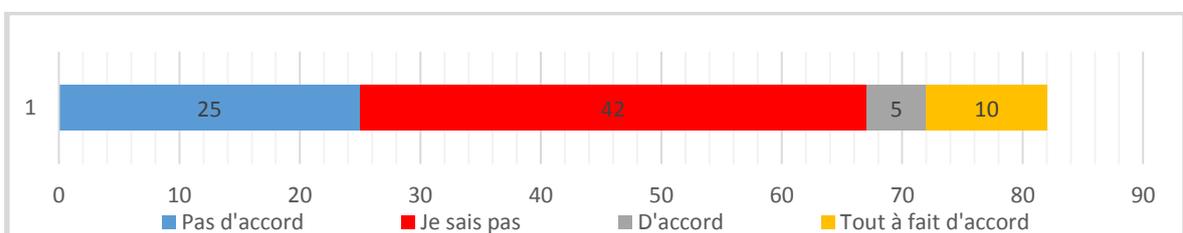
Cette tendance suggère que de nombreux responsables d'audit interne ne sont pas convaincus de pouvoir compter sur le soutien du conseil d'administration en cas de divergences d'opinions importantes. Cette situation peut avoir des conséquences négatives pour la gouvernance de l'entreprise, notamment en ce qui concerne la détection et la résolution de problèmes potentiels.

Il est donc essentiel pour les organes de gouvernance de travailler à renforcer la confiance et la communication avec les responsables d'audit interne, afin de créer un environnement dans lequel les auditeurs internes se sentent en mesure de signaler efficacement les problèmes et de maintenir leurs positions sur des questions majeures si nécessaire. Ce soutien accru peut aider à améliorer la gouvernance d'entreprise dans son ensemble.

2.2.2. Le soutien de la direction générale en cas de révélations majeures

Le soutien de la direction générale fait référence à la capacité de l'audit interne à obtenir la collaboration de la direction générale en cas de révélations majeures. La **Figure 4-15** suivante, montre la perception des responsables enquêtés quant au soutien de la direction générale sur des questions importantes et leur capacité à maintenir leurs positions si nécessaires.

Figure 4-15 : les réponses des responsables en ce qui concerne le soutien de la direction générale



Source : Etablie par nous-mêmes

Selon les résultats de l'enquête, il semble que la majorité des responsables d'audit interne ne soient pas très confiants dans le soutien qu'ils pourraient obtenir de la direction générale en cas de questions importantes. En effet, 25 ont déclaré ne pas être d'accord, tandis que 42

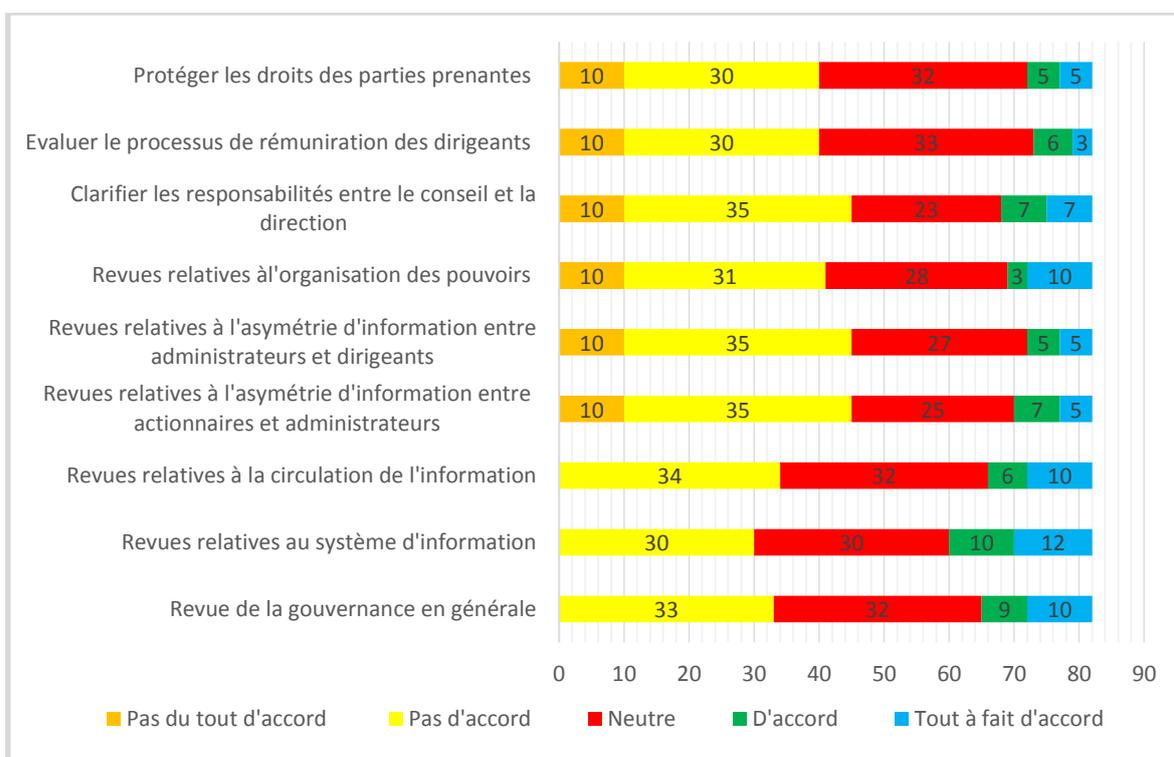
n'ont pas su répondre à la question. Seuls 5 étaient d'accord et 10 tout à fait d'accord avec l'affirmation.

2.3. L'offre en matière d'audits de la gouvernance

Du point de vue de l'offre, il est utile de savoir quelles sont les activités d'audit de la gouvernance actuellement mises en œuvre au sein des sociétés par action enquêtées afin d'évaluer l'étendue de la pratique de l'audit de gouvernance dans ces entreprises, ainsi que la qualité de leur mise en œuvre. Cette évaluation peut aider à identifier les domaines d'amélioration nécessaires et à proposer des mesures visant à renforcer la gouvernance d'entreprise dans ces sociétés.

La **Figure 4-16** ci-dessous fournit un aperçu sur les activités de revue de la gouvernance, en présentant les principales missions d'audit de la gouvernance réalisées au cours de la période étudiée et en mettant en évidence les domaines de gouvernance les plus souvent audités.

Figure 4-16 : Aperçu de l'activité de revue de la gouvernance



Source : Etablie par nous-mêmes

La **revue des politiques et procédures de gouvernance** par l'audit interne, comme nous l'avons déjà indiqué précédemment, est un élément clé pour garantir que l'organisation fonctionne dans le respect de ses valeurs, ses règles et ses responsabilités envers ses parties prenantes. Les résultats montrent que la majorité des répondants ne sont pas d'accord ou sont neutres sur ce fait, ce qui suggère que l'audit interne pourrait ne pas jouer un rôle aussi actif qu'il devrait dans la revue de la gouvernance au sein des sociétés enquêtées. Seulement 17% des répondants ont indiqué un accord total ou partiel sur ce point, ce qui est préoccupant étant donné l'importance de la gouvernance pour le bon fonctionnement des organisations.

La **gouvernance des systèmes d'information** est devenue une préoccupation majeure dans de nombreuses organisations, car les cyberattaques et les violations de données peuvent avoir des conséquences importantes sur l'entreprise et ses parties prenantes. La revue des politiques et des procédures de gouvernance relatives à l'utilisation des systèmes d'information est donc essentielle pour garantir la sécurité des données et la continuité des opérations. On observe également une majorité de répondants qui ne sont pas d'accord ou qui restent neutres. Seulement 22 répondants sur 82 ont exprimé un accord total ou partiel, ce qui suggère que l'audit interne pourrait ne pas être suffisamment actif dans ce domaine.

La **circulation de l'information** est un élément clé de la gouvernance, car elle permet aux parties prenantes de prendre des décisions éclairées. L'audit interne doit vérifier que les politiques et les procédures de gouvernance relatives à la circulation de l'information sont efficaces et qu'elles permettent une diffusion de l'information équitable et transparente. Encore une fois, le faible nombre de répondants (16) ayant exprimé un accord total ou partiel suggère que l'audit interne pourrait ne pas jouer un rôle aussi actif qu'il devrait dans ce domaine.

L'**asymétrie d'information** est un concept important en matière de gouvernance d'entreprise. Elle se produit lorsque certains individus ou groupes ont accès à des informations qui ne sont pas accessibles à d'autres parties prenantes, ce qui peut entraîner des avantages ou des désavantages indus. Cela peut se produire entre les actionnaires et leurs représentants, elle peut entraîner des conflits d'intérêts et des prises de décisions inappropriées. L'audit interne doit s'assurer que les politiques et les procédures de gouvernance relatives à ce type d'asymétrie d'information sont efficaces et qu'elles permettent une prise de décision éclairée et équitable. De manière similaire aux points précédents, ce point montre que la majorité des répondants (70) ne sont pas d'accord ou sont neutres avec le fait que l'audit interne procède à la revue des politiques et procédures de gouvernance relatives à l'asymétrie d'information entre les actionnaires et leurs représentants.

L'asymétrie d'information peut, également, se produire entre les dirigeants et les administrateurs, ce qui peut potentiellement influencer la prise de décision et l'exécution des politiques de gouvernance. En conséquence, il est important que l'audit interne examine les politiques et les procédures liées à ce type d'asymétrie d'information pour s'assurer que les parties prenantes disposent de toutes les informations nécessaires pour prendre des décisions éclairées. Cependant, seulement 10 personnes qui ont indiqué qu'elles étaient d'accord ou tout à fait d'accord sur ce point, ce qui peut indiquer un manque de reconnaissance de l'importance de l'asymétrie d'information et du rôle de l'audit interne dans la gestion de cette question.

L'**organisation des pouvoirs** fait référence à la structure de gouvernance de l'entreprise et à la répartition des responsabilités entre les parties prenantes. L'audit interne peut jouer un rôle important en examinant les politiques et les procédures relatives à l'organisation des pouvoirs pour s'assurer que les parties prenantes ont une voix équitable dans la prise de décision et que les conflits d'intérêts sont gérés de manière appropriée. Les résultats de l'enquête indiquent que seulement 13 responsables ont indiqué qu'elles étaient d'accord ou tout à fait

d'accord que l'audit interne procède à la revue des politiques et des procédures relatives à l'organisation des pouvoirs, ce qui peut indiquer un manque de reconnaissance de l'importance de cette question pour une bonne gouvernance.

L'audit interne peut aider à **clarifier les responsabilités** entre le conseil et la direction générale en identifiant les zones de chevauchement ou de confusion des responsabilités, et en faisant des recommandations pour les améliorer. Les réponses montrent que la majorité (68) des responsables d'audit interne des sociétés enquêtées sont soit neutres ou ne considèrent pas que l'audit interne clarifie les responsabilités entre le conseil et la direction générale. Cette clarification est pourtant importante pour éviter les malentendus, les erreurs de communication et les risques juridiques.

La **rémunération des dirigeants** est une question importante pour les parties prenantes, car elle peut influencer la prise de décision des dirigeants et leur comportement. L'audit interne peut aider à garantir que le processus de rémunération des dirigeants est équitable, transparent et aligné sur les objectifs de l'entreprise, en examinant les politiques de rémunération, en comparant les rémunérations aux normes du marché et en faisant des recommandations pour améliorer la politique de rémunération. Les réponses montrent que la majorité des responsables (63) d'audit interne des sociétés enquêtées sont soit neutres ou ne considèrent pas que l'audit interne évalue le processus de rémunération des dirigeants. Cette évaluation est pourtant importante pour s'assurer que la rémunération est équitable, justifiée et alignée avec la stratégie de l'entreprise.

La **protection des droits des parties prenantes** est un élément clé de la gouvernance d'entreprise. L'audit interne peut aider à garantir que ces droits sont protégés en examinant en identifiant les zones de risque et en faisant des recommandations pour les améliorer. Cela peut inclure l'examen des politiques de confidentialité, des mécanismes de contrôle interne et des procédures de gestion des conflits d'intérêts. Les réponses montrent que la majorité (72) des responsables d'audit interne des sociétés enquêtées sont soit neutres ou ne considèrent pas que l'audit interne protège les droits des parties prenantes. Cette protection est pourtant importante pour prévenir les conflits d'intérêts, les fraudes et les pratiques illégales, et maintenir la réputation de l'entreprise.

En somme, ces résultats suggèrent que l'audit interne ne joue pas un rôle aussi actif qu'il devrait dans la revue de la gouvernance en général et de ses aspects clés au sein des sociétés enquêtées. Plusieurs raisons possibles pourraient expliquer ces résultats. Tout d'abord, il est possible que certains responsables d'audit interne ne soient pas suffisamment conscients de leur rôle dans la gouvernance des entreprises et de la portée de leurs missions. De plus, la gouvernance d'entreprise est un domaine complexe et en constante évolution, ce qui peut rendre difficile pour les responsables d'audit interne de suivre les évolutions en cours. Il est également possible que les ressources allouées à l'audit interne soient insuffisantes pour couvrir tous les aspects de la gouvernance d'entreprise, ce qui peut rendre difficile pour les responsables d'audit interne de mener à bien leurs missions.

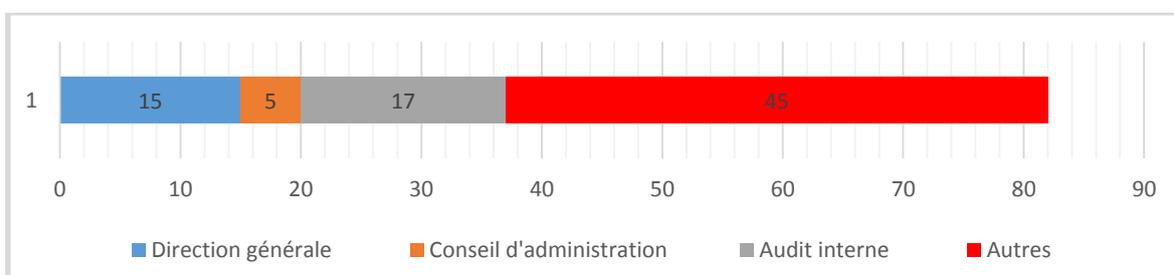
3. L'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement au renforcement des systèmes de contrôle interne ?

Les items que nous avons pris en considération pour répondre à cette question sont les suivants :

3.1. Responsabilités de supervision du contrôle interne

La supervision du contrôle interne peut être confiée à différents acteurs de l'entreprise, chacun ayant ses avantages et ses inconvénients. Cependant, il est important que l'entreprise identifie clairement qui est responsable de la supervision du contrôle interne, afin d'assurer une surveillance efficace et cohérente de ce processus clé du fonctionnement. En posant la question suivante aux responsables enquêtés : **A qui incombe-t-elle la supervision du contrôle interne au sein de votre organisation ?** Nous avons eu les réponses présentées dans la Figure suivante :

Figure 4-17 : responsabilités de supervision du contrôle interne



Source : Etablie par nous-mêmes

La supervision du contrôle interne par la **direction générale** implique que cette dernière est responsable de la surveillance du système de contrôle interne. Les avantages de cette approche sont que la direction générale a une connaissance approfondie des opérations et des risques liés à l'entreprise, ce qui peut permettre une supervision plus efficace du contrôle interne. Elle peut également avoir un accès plus facile aux informations nécessaires pour surveiller le système de contrôle interne. Cependant, un inconvénient potentiel est que la direction générale peut être biaisée envers certains aspects de l'entreprise et manquer de l'objectivité nécessaire pour évaluer le système de contrôle interne de manière impartiale. De plus, la direction générale peut être tentée de minimiser les problèmes de contrôle interne pour éviter de nuire à la réputation de l'entreprise ou à ses performances financières. Il est donc important que la direction générale soit suffisamment indépendante et dotée d'un solide système de gouvernance d'entreprise pour pouvoir superviser efficacement le contrôle interne. Les résultats nous montrent que dans 18% des sociétés enquêtées, la supervision du contrôle interne est confiée à la direction générale.

La supervision du contrôle interne par le **conseil d'administration** peut offrir plusieurs avantages. Tout d'abord, le conseil d'administration est censé représenter les intérêts des actionnaires de l'entreprise, ce qui peut garantir une surveillance indépendante et efficace du contrôle interne. De plus, le conseil d'administration est responsable de l'orientation stratégique de l'entreprise, de la nomination des dirigeants et de la fixation de leurs

rémunérations, ce qui peut faciliter une coordination cohérente du contrôle interne avec la stratégie globale de l'entreprise. Cependant, il peut également y avoir des inconvénients à la supervision du contrôle interne par le conseil d'administration. Tout d'abord, les administrateurs peuvent avoir des intérêts personnels ou professionnels qui pourraient entraver leur capacité à superviser le contrôle interne de manière impartiale. De plus, le conseil d'administration se réunit généralement de manière périodique, ce qui pourrait retarder la prise de décisions importantes en matière de contrôle interne. Enfin, les administrateurs peuvent manquer d'expertise en matière de contrôle interne, ce qui pourrait les rendre moins efficaces dans leur supervision. D'après les résultats de l'enquête, 6% des sociétés enquêtées ont confié la supervision du contrôle interne au conseil d'administration.

Comme la partie théorique le montre, la supervision du contrôle interne par le service **d'audit interne** est considérée comme une pratique de bonne gouvernance d'entreprise. Un audit interne, appliqué conformément aux normes internationales d'audit, a un accès direct aux opérations de l'entreprise et à toutes les informations pertinentes, ce qui lui permet de fournir une évaluation complète et approfondie du contrôle interne. Il peut également formuler des recommandations pour améliorer les processus et les contrôles existants. Le seul inconvénient qui peut être noté en ce qui concerne ce type de supervision est que la mise en place d'un service d'audit interne peut être coûteuse pour les petites entreprises, qui peuvent avoir du mal à justifier les coûts associés. Bien que la supervision du contrôle interne par l'audit interne soit souvent considérée comme la meilleure option, car elle permet une évaluation indépendante et objective de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, seules 21% des sociétés enquêtées ont opté pour cette approche.

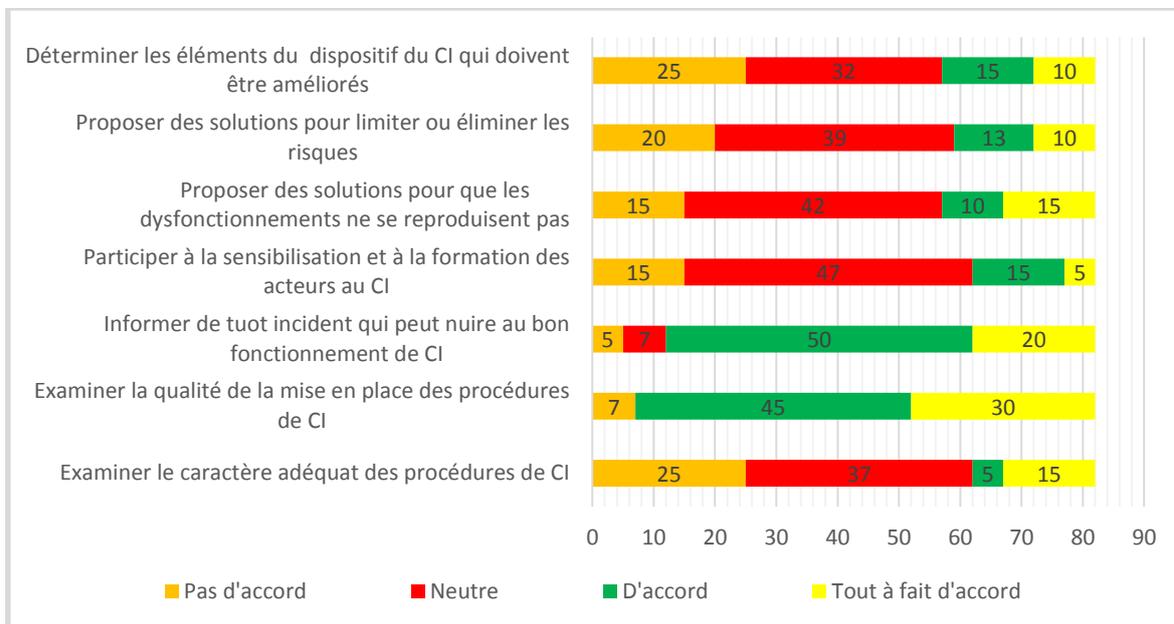
La supervision du contrôle interne par **d'autres directions** de l'entreprise peut inclure des départements tels que la conformité, la gestion des risques, la finance ou les opérations. Ce type de supervision est déconseillé. L'inconvénient de cette approche est que la supervision du contrôle interne peut être fragmentée et qu'il peut y avoir un manque de cohérence dans l'ensemble de l'organisation. Il peut également y avoir des conflits d'intérêts potentiels si ces départements sont également responsables de la mise en œuvre des processus et des contrôles qu'ils sont chargés de superviser. Bien que ce type de supervision soit généralement considérée comme une option moins efficace, 55% des sociétés enquêtées ont indiqué qu'elles confiaient la mission de supervision de leurs systèmes du contrôle interne à ces directions. Cette situation peut soulever des préoccupations quant à l'objectivité de la supervision et à l'assurance raisonnable quant à l'efficacité du contrôle interne.

3.2. L'offre d'audit interne en matière de contrôle interne

En ce qui concerne l'offre d'audit interne en matière de contrôle interne, il est important de savoir quelles sont les activités d'audit du contrôle interne actuellement en place au sein des entreprises enquêtées. Cette information permet d'évaluer l'étendue de la pratique de l'audit du contrôle interne dans ces entreprises, ainsi que la qualité de leur mise en œuvre. Cette évaluation peut aider à identifier les domaines nécessitant des améliorations et à proposer des mesures visant à renforcer le contrôle interne dans ces entreprises.

La **Figure 4-18** donne un aperçu des activités de revue du contrôle interne en mettant en évidence les principales missions d'audit du contrôle interne réalisées au cours de la période étudiée, ainsi que les domaines du contrôle les plus souvent audités.

Figure 4-18 : Aperçu de l'activité de revue du contrôle interne



Source : Etablie par nous-mêmes

Les résultats montrent que la majorité des responsables d'audit interne des sociétés enquêtées sont soit neutres (37) soit pas d'accord (25) quant à l'affirmation selon laquelle ils **examinent le caractère adéquat des procédures du dispositif de contrôle interne**. Seuls 5 répondants sont d'accord et 15 tout à fait d'accord avec cette affirmation. Ces résultats suggèrent que certains responsables d'audit interne ne considèrent pas que leur rôle consiste à examiner le caractère adéquat des procédures de contrôle interne, ou peut-être ne sont-ils pas convaincus de l'importance de cette tâche. Il est possible que certaines entreprises n'aient pas clairement défini le rôle de l'audit interne dans ce domaine, ou que les responsables d'audit interne ne disposent pas des compétences ou des ressources nécessaires pour effectuer ces examens de manière efficace. En revanche, il est encourageant de constater que 20 répondants sont d'accord ou tout à fait d'accord avec cette affirmation, ce qui montre que certains responsables d'audit interne voient clairement leur rôle en ce qui concerne ce point.

Quant à l'affirmation selon laquelle l'audit interne **examine la qualité de la mise en place des procédures de contrôle interne**, la grande majorité sont d'accord (45) ou tout à fait d'accord (30). Seuls 7 répondants sont pas d'accord, et aucun n'est neutre. Ces résultats suggèrent que la plupart des responsables d'audit interne comprennent bien leur rôle en ce qui concerne l'examen de la qualité de la mise en place opérationnelle des procédures de contrôle interne de leurs entreprises. Il est également intéressant de noter que près de la moitié des répondants (30) sont tout à fait d'accord avec cette affirmation. Cela suggère que certains responsables d'audit interne considèrent cette tâche comme étant particulièrement importante pour le renforcement du contrôle interne de leur entreprise. En revanche, le petit nombre de répondants pas d'accord avec cette affirmation (7) suggère que certains

responsables d'audit interne peuvent ne pas être convaincus de l'importance de cette tâche, peut-être parce qu'ils ne comprennent pas bien comment elle contribue au renforcement du contrôle interne, ou parce qu'ils ne disposent pas des ressources nécessaires pour effectuer cet examen de manière efficace.

Les résultats montrent, également, que la grande majorité des répondants (70%) sont d'accord ou tout à fait d'accord avec l'affirmation selon laquelle **l'audit interne devrait informer de tout incident qui pourrait nuire au bon fonctionnement du contrôle interne**. Cela indique que les responsables d'audit interne reconnaissent leur rôle dans la communication des incidents au sein de l'organisation, ce qui est important pour assurer une gestion efficace des risques et une amélioration continue du contrôle interne. Cependant, il y a encore une minorité de répondants (12%) qui sont soit en désaccord soit neutres, ce qui peut suggérer que certains responsables d'audit interne ne sont pas pleinement conscients de l'importance de la communication de ces incidents ou qu'ils ne sont pas sûrs de leur rôle dans ce processus. Il peut être utile pour les organisations de fournir une formation ou une clarification sur ce rôle afin de renforcer l'engagement des responsables d'audit interne envers la communication des incidents de contrôle interne.

En ce qui concerne la **participation de l'audit interne à la sensibilisation et à la formation des acteurs au contrôle interne**, la majorité des répondants (47) sont neutres et (15) ne sont pas d'accord. D'un autre côté, un nombre peu significatif de répondants (20) sont, soit tout à fait d'accord, soit d'accord. Cela peut indiquer que la majorité des responsables d'audit interne ne considèrent pas comme étant leur rôle, la sensibilisation et la formation des acteurs au contrôle interne, ou peut-être n'ont pas encore été impliqués dans de telles activités. Il est important de souligner que la sensibilisation et la formation des acteurs au contrôle interne sont essentielles pour garantir l'efficacité du contrôle interne dans une organisation.

La plupart des répondants sont neutres quant à la **proposition des solutions par l'audit interne pour éviter la répétition des dysfonctionnements**, en outre, une partie des répondants (15) s'y opposent. Tandis qu'une autre partie (25) sont en faveur de la proposition des solutions. Il est possible que certains responsables d'audit interne considèrent que leur rôle consiste principalement à identifier les dysfonctionnements et à informer la direction de l'entreprise pour qu'elle prenne les mesures nécessaires. Ils peuvent donc considérer que la proposition de solutions n'est pas de leur ressort ou qu'elle peut être considérée comme empiétant sur les responsabilités d'autres départements. En tout cas, il est important de noter que la proposition de solutions est un élément clé de la contribution de l'audit interne à l'amélioration du contrôle interne, car elle permet de résoudre les problèmes identifiés et de prévenir leur réapparition à l'avenir.

En ce qui concerne l'affirmation selon laquelle l'audit interne **propose des solutions pour limiter ou éliminer les risques**. Seuls 23 répondants ont indiqué être d'accord ou tout à fait d'accord, tandis que 59 ont indiqué être neutres ou en désaccord. Cela peut indiquer que l'audit interne n'a pas une contribution significative dans la proposition de solutions pour limiter ou éliminer les risques. Il peut être utile d'analyser les raisons pour lesquelles les répondants ne sont pas convaincus de la contribution de l'audit interne dans ce domaine et

de déterminer des moyens pour améliorer l'implication de l'audit interne dans la proposition de solutions pour limiter ou éliminer les risques.

Les résultats indiquent que les réponses sont assez mitigées en ce qui concerne la capacité de l'audit interne à **déterminer les éléments du dispositif du contrôle interne qui doivent être améliorés**. En effet, 39% des répondants ont exprimé une position neutre et 30% ont indiqué ne pas être d'accord avec cette affirmation, tandis que seulement, 31% des répondants ont indiqué être d'accord ou tout à fait d'accord. Cela peut suggérer que l'audit interne pourrait avoir du mal à identifier les éléments précis du dispositif de contrôle interne qui doivent être améliorés, peut-être en raison d'une compréhension limitée du fonctionnement de l'entreprise ou d'une insuffisance de l'information fournie par d'autres parties prenantes de l'entreprise. Ces résultats soulignent donc la nécessité pour les responsables d'audit interne de développer davantage leur capacité à identifier les faiblesses et les lacunes du dispositif de contrôle interne de leur entreprise.

Selon les résultats obtenus, il est possible de conclure que les activités d'audit interne visant à examiner la qualité de la mise en place opérationnelle des procédures de contrôle interne et à informer de tout incident qui peut nuire au bon fonctionnement de ces procédures sont perçues comme étant importantes et utiles par les responsables d'audit interne des sociétés enquêtées. Or, les résultats pour les autres points montrent un niveau de désaccord plus important, avec un grand nombre de réponses neutres. Cela peut indiquer que ces activités ne sont pas encore pleinement comprises ou mises en œuvre par les responsables d'audit interne, ou que leur contribution potentielle au renforcement du contrôle interne n'est pas encore suffisamment reconnue. Il pourrait donc être utile pour les entreprises d'investir davantage dans la formation et la sensibilisation de leur personnel à l'importance de ces activités d'audit interne.

4. L'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à la bonne gestion des risques ?

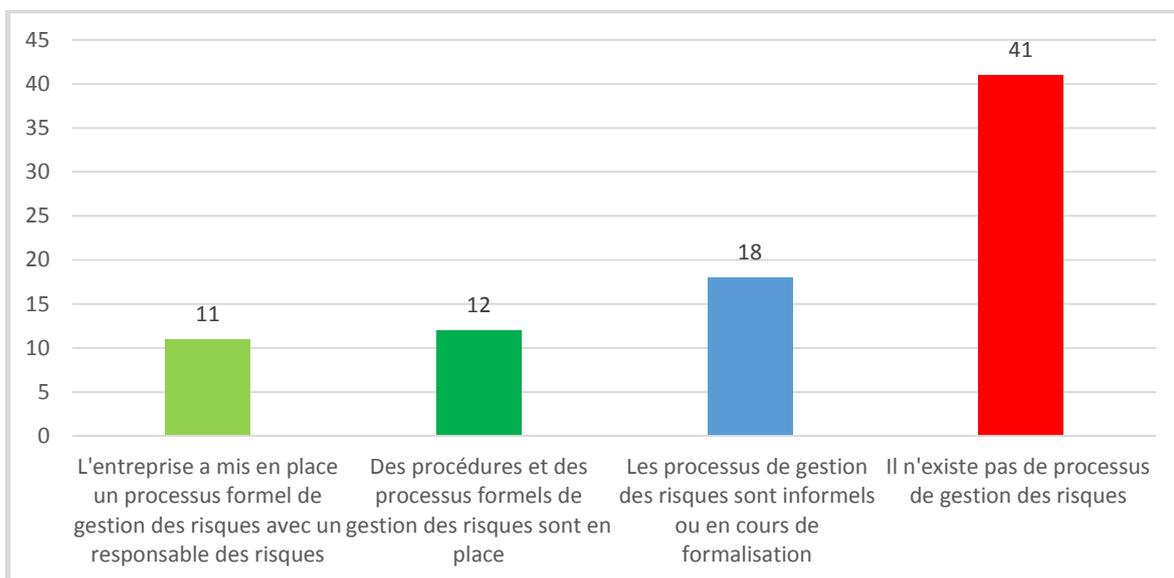
Les items que nous avons pris en considération pour répondre à cette question sont les suivant :

4.1. Le niveau de formalisation de processus de gestion des risques

Le niveau de formalisation des processus de gestion des risques fait référence à la mesure dans laquelle une organisation a mis en place des procédures et des politiques formelles pour identifier, évaluer, traiter et surveiller les risques qui peuvent affecter ses activités. Un niveau élevé de formalisation signifie que l'organisation a des processus et des politiques bien définis pour gérer les risques, avec des protocoles et des normes strictes qui doivent être suivis par les employés. Les processus de gestion des risques sont intégrés dans les opérations quotidiennes de l'entreprise et les résultats sont régulièrement examinés pour s'assurer que les risques sont gérés de manière efficace. En revanche, un niveau de formalisation moins élevé peut signifier que l'organisation a des processus informels de gestion des risques ou que les processus sont peu structurés et mal définis. Cela peut entraîner une gestion incohérente ou inefficace des risques, avec des résultats imprévisibles ou indésirables pour l'organisation. En posant la question suivante au responsables enquêtés :

Quel est le niveau de formalisation des processus de gestion des risques de votre entreprise ? Nous avons eu les réponses présentées dans la Figure suivantes :

Figure 4-19 : Niveau de formalisation de processus de gestion des risques



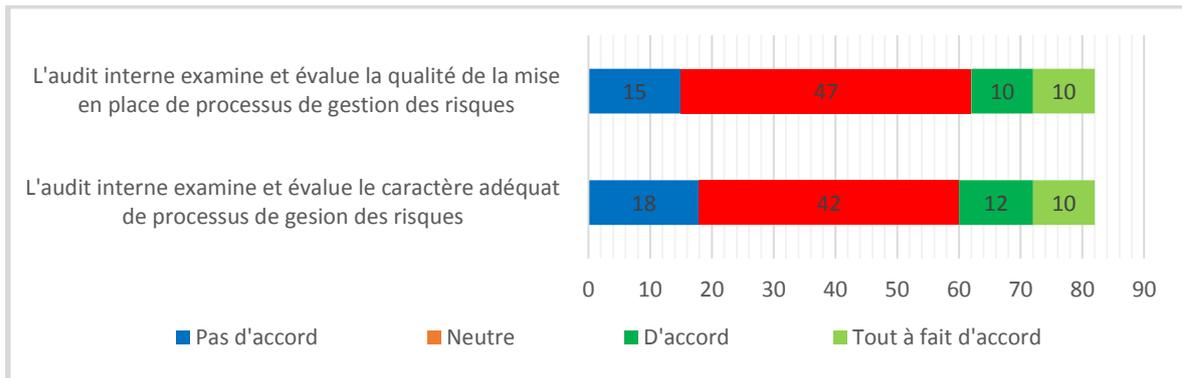
Source : Etablie par nous-mêmes

Les résultats de l'enquête indiquent que près de la moitié des entreprises interrogées (41 sur 82) **n'ont pas de processus de gestion des risques**. Cela peut indiquer que ces sociétés sont plus vulnérables aux risques tels que des décisions inappropriées, des coûts élevés, des risques de conformité et une perte de confiance des parties prenantes. 18 sociétés (soit environ 22%) ont des **processus de gestion des risques informels**, ce qui signifie qu'elles ont peut-être mis en place des mesures pour identifier et gérer les risques, mais de manière moins structurée et moins formelle que les entreprises ayant des processus formels de gestion des risques. Ces entreprises peuvent être exposées à des risques tels que des risques mal identifiés, des mesures de gestion des risques incohérentes et une absence de priorisation des risques. Parmi les entreprises qui ont mis en place des processus de gestion des risques (23, soit environ 28%), 11 ont mis en place un **processus formel avec un responsable des risques**, tandis que 12 ont des processus **formels de gestion des risques sans avoir de responsable des risques dédié**. Ces entreprises ont probablement mis en place des processus plus structurés pour identifier, évaluer et gérer les risques, ce qui peut aider à réduire les risques et améliorer la capacité de l'entreprise à gérer les incertitudes, mais elles sont une minorité.

4.2. L'offre d'audit interne en matière de processus de gestion des risques

Pour que l'audit interne s'acquitte de ses responsabilités en matière de processus de gestion des risques, il doit proposer des offres permettant d'évaluer l'adéquation et la qualité de la mise en place de ces processus. La **Figure 4-20** donne un aperçu de ces deux offres au sein des sociétés enquêtées.

Figure 4-20 : Aperçu de l'activité de revue de processus de gestion des risques



Source : Etablie par nous-mêmes

Les résultats de l'enquête auprès des 82 responsables d'audit interne indiquent que la contribution de l'audit interne dans la gestion des risques n'est pas encore perçue de manière très positive par l'ensemble de l'échantillon. En effet, pour la première affirmation (**l'audit interne examine et évalue le caractère adéquat de processus de gestion des risques**), seuls 22 répondants ont répondu "d'accord" ou "tout à fait d'accord" alors que la moitié ont répondu "neutre", tandis que 18 ont été pas d'accord. Pour la deuxième affirmation (**l'audit interne examine et évalue la qualité de la mise en place de processus de gestion des risques**), les résultats sont encore moins positifs, avec seulement 20 répondants qui ont répondu "d'accord" ou "tout à fait d'accord" et 47 qui ont répondu "neutre". Le grand nombre de répondants ayant choisi l'option "neutre" indique qu'ils n'ont pas d'opinion tranchée sur l'efficacité de l'audit interne en matière d'évaluation des processus de gestion des risques. Cela peut être dû à plusieurs facteurs, tels que le manque d'informations ou de données sur les processus d'audit interne, une perception floue ou peu claire de leur rôle, ou simplement une difficulté à évaluer de manière précise l'impact de l'audit interne sur la gestion des risques. Ces résultats montrent donc que l'audit interne doit encore travailler sur la communication de ses actions et de ses résultats pour renforcer sa contribution à la gestion des risques. Il est également possible que les responsables d'audit interne n'aient pas encore réussi à convaincre toutes les parties prenantes de l'importance de leur travail dans ce domaine. Dans tous les cas, il est important que les responsables d'audit interne continuent à améliorer leur communication et leur collaboration avec les autres parties prenantes de l'entreprise pour renforcer leur contribution à la gestion des risques.

Conclusion du chapitre

En conclusion de notre analyse des opinions des responsables d'audit interne des entreprises enquêtées, il ressort que l'environnement dans lequel est exercé l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes n'est pas propice. Ceci est attribué à plusieurs facteurs clés. Tout d'abord, la non-existence des comités d'audit dans certaines entreprises, ou leur mise en place avec un rôle limité, limite la capacité de l'audit interne à remplir sa mission. De plus, le rattachement inapproprié de l'audit interne à des départements tels que la comptabilité ou la finance affecte son indépendance et sa capacité à identifier les risques. Un autre facteur clé est l'insuffisance des ressources d'audit interne, qu'il s'agisse de ressources financières, humaines ou technologiques, qui limite la portée et l'efficacité du travail des auditeurs internes. Enfin, la non-compétence ou le manque de formation adéquate des auditeurs internes nuit également à leur capacité à remplir leur mission de manière efficace.

L'environnement non propice dans lequel est exercé l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes limite considérablement le rôle de cette fonction en ce qui concerne la gouvernance des entreprises. En effet, l'audit interne est souvent perçu comme une simple formalité, plutôt que comme un outil essentiel pour garantir une bonne gouvernance et une gestion saine de l'entreprise. Le manque de coopération et de soutien de la part de la direction de l'entreprise et du conseil d'administration entrave également le travail de l'audit interne et limite sa capacité à effectuer des contrôles efficaces. Dans ces conditions, il est difficile pour l'audit interne de jouer pleinement son rôle dans la promotion de la transparence, de la responsabilité et de la bonne gouvernance au sein des entreprises algériennes.

Cet environnement non propice a également des répercussions sur le contrôle interne et la gestion des risques au sein des entreprises algériennes. En effet, le manque d'indépendance de l'audit interne, son rattachement inapproprié limite sa capacité à identifier les risques et les faiblesses du contrôle interne. De plus, les compétences limitées des auditeurs internes compromettent la qualité et l'objectivité de leurs rapports, ce qui rend plus difficile pour la direction de l'entreprise de prendre des mesures pour améliorer le contrôle interne et la gestion des risques. Par conséquent, il est essentiel que les entreprises algériennes accordent une plus grande importance à l'audit interne en tant qu'outil clé pour la gestion des risques et le renforcement du contrôle interne, et fournissent un environnement favorable pour le travail des auditeurs internes.

Conclusion générale

L'audit interne est une activité professionnelle reconnue à l'échelle internationale, il repose sur un cadre conceptuel solide, notamment les normes professionnelles internationales de l'IIA. Dans le cadre de cette thèse, nous avons étudié l'application de cette fonction dans les sociétés par actions algériennes, implantées dans les deux wilayas : Boumerdes et Bejaia, en prenant en compte le référentiel international d'audit.

La partie théorique nous a permis de se familiariser avec les fondamentaux théoriques de l'audit interne, une discipline incontournable pour toute organisation souhaitant évaluer et améliorer ses activités. La mise en place d'une fonction d'audit interne efficace peut apporter une forte valeur ajoutée aux entreprises, en leur permettant d'identifier les risques et les faiblesses de leur système de contrôle interne et de gouvernance et de mettre en place des plans d'action pour les corriger. Nous avons également constaté que la planification, la réalisation et la communication des résultats d'une mission d'audit interne sont des étapes capitales pour garantir l'efficacité de cette fonction, en assurant une collecte de données rigoureuse, une analyse approfondie des risques et des contrôles, ainsi qu'une communication claire et précise des résultats. L'environnement dans lequel est exercé l'activité d'audit interne (existence d'un comité d'audit, le rattachement de l'audit, la suffisance des ressources, les compétences des auditeurs internes, les changements réglementaires, etc.) peut avoir un impact significatif sur son efficacité. Il est donc essentiel que les sociétés prennent en compte ces facteurs et mettent en place des mesures pour s'adapter et maintenir la pertinence de cette activité.

La partie pratique nous a permis de mettre en lumière les spécificités de l'application de la fonction d'audit interne dans les sociétés par actions algériennes, en identifiant les défis et les opportunités liés à ce contexte. Les éléments clés que notre étude a révélés sont :

En ce qui concerne l'environnement dans lequel est exercé l'audit interne

Le faible pourcentage de sociétés disposant d'un comité d'audit est préoccupant, étant donné l'importance de cette structure dans la gouvernance d'entreprise et la qualité de l'audit interne. Cela souligne la nécessité pour les autorités réglementaires et les professionnels de l'audit de promouvoir l'adoption de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise, en encourageant les sociétés à créer des comités d'audit indépendants et compétents.

Quant au rattachement de la fonction d'audit interne, il est clair que la majorité des fonctions d'audit interne sont administrativement rattachées au directeur financier ou à d'autres membres de la direction générale. Cependant, un faible pourcentage est rattaché au conseil d'administration, et encore moins est rattaché directement au directeur général.

En ce qui concerne la nomination du responsable d'audit interne au sein de ces sociétés, est principalement effectuée par les dirigeants auquel il est rattaché. Cela peut soulever des préoccupations quant à l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne. Il est important pour une entreprise de veiller à ce que le responsable d'audit interne soit nommé de manière impartiale et en fonction de ses compétences et de son expérience.

La majorité des répondants (74%) estiment que les ressources allouées à la fonction d'audit interne sont insuffisantes. Cette insuffisance de ressources peut affecter négativement la capacité de l'audit interne à réaliser efficacement ses activités.

L'enquête menée auprès des responsables d'audit internes de ces sociétés a révélé un niveau de compétence moyen de 3.17 sur 5 en matière d'audit interne. Bien que la déontologie ait été le domaine le mieux noté, il est préoccupant de constater que l'expertise technique et l'amélioration et l'innovation ont été le moins bien notés. Cela peut indiquer un manque de volonté ou de capacité à s'adapter aux nouvelles technologies et aux pratiques innovantes dans le domaine de l'audit interne. Il est important de noter que l'audit interne est une fonction critique. Les responsables d'audit interne doivent donc être compétents et bien formés pour mener à bien leur mission. Les résultats de cette enquête soulignent la nécessité d'une formation continue et d'un développement des compétences pour les responsables d'audit interne, en particulier dans le domaine de l'innovation et de l'amélioration.

La non-existence d'un comité d'audit interne au sein de la majorité des sociétés enquêtées qui crée un vide dans la supervision de l'audit interne, le rattachement des responsables d'audit interne de ces entreprises à des niveaux hiérarchiques inférieurs qui ne leur permet pas d'avoir une influence significative sur les décisions de l'entreprise, la méthode de nomination de ces responsables qu'est également un sujet de préoccupation, l'insuffisance des ressources allouées à l'audit interne qui limite les possibilités de mise en place d'un système de contrôle robuste et, le niveau de compétences des responsables d'audit interne de ces sociétés qui soulèvent des inquiétudes quant à leur capacité à évaluer efficacement les risques de l'entreprise, tous combinés, suggèrent que l'environnement des sociétés par actions algériennes n'est pas propice à la pratique de l'audit interne. **Ce qu'est infirme la première hypothèse de notre thèse.**

Bien que les années d'expérience aient un certain impact sur le niveau de compétence des responsables d'audit interne, les résultats suggèrent que le niveau de formation est un facteur plus important. Les scores moyens pour chaque domaine de compétence augmentent avec le niveau de formation, ce qui indique que les programmes de formation et les opportunités de développement professionnel peuvent être plus efficaces pour améliorer les compétences des professionnels de l'audit interne que simplement acquérir de l'expérience. Cela pourrait aider les entreprises à planifier des programmes de formation plus ciblés pour améliorer les compétences de leur personnel de l'audit interne et ainsi accroître leur efficacité et leur valeur pour l'organisation.

En ce qui concerne la gouvernance

L'enquête suggère que la revue des politiques et procédures de gouvernance par l'audit interne n'est pas généralisé dans les entreprises interrogées. Il est important que les responsables d'audit interne continuent de promouvoir l'importance de la revue des politiques et procédures de gouvernance pour améliorer la gouvernance d'entreprise, en travaillant en étroite collaboration avec le conseil et les parties prenantes.

La majorité des responsables d'audit interne enquêtés ne sont pas sûrs que le conseil d'administration et la direction générale les soutiendront sur des questions importantes. Cela

indique un manque de confiance des responsables d'audit interne envers ces organes de gouvernance d'entreprise. Ce manque de confiance peut avoir un impact négatif sur la capacité de l'audit interne à remplir son rôle en matière de gouvernance d'entreprise.

Les résultats révèlent également, que les responsables de l'audit interne des sociétés enquêtées ont une perception mitigée quant à la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance. Cette perception peut être attribuée à plusieurs facteurs tels que le manque de ressources et de soutien de la part de la direction et du conseil, la méconnaissance de l'importance de l'audit interne dans le domaine de la gouvernance, ainsi que la faible compréhension des responsabilités de l'audit interne en matière de gouvernance.

Par conséquent, l'hypothèse selon laquelle l'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue effectivement à l'amélioration de la qualité de la gouvernance **est infirmée**.

En ce qui concerne le contrôle interne

Quoique la supervision du contrôle interne par l'audit interne permette de bénéficier d'une meilleure gouvernance d'entreprise, d'une plus grande transparence et d'une réduction des risques opérationnels et financiers, seule une minorité des sociétés interrogées (21%) ont choisi cette approche de supervision.

Bien que les activités d'audit interne visant à examiner la qualité de la mise en place opérationnelle des procédures de contrôle interne et à informer de tout incident qui peut nuire au bon fonctionnement de ces procédures soient perçues comme importantes et utiles par les responsables d'audit interne des sociétés enquêtées, les scores quant à la participation de ces responsables à la sensibilisation et à la formation des acteurs au contrôle interne, à la proposition de solutions et à la détermination des éléments à améliorer montrent un niveau plus important de désaccord, avec un grand nombre de réponses neutres. Cela peut indiquer que ces activités ne sont pas encore pleinement comprises ou mises en œuvre par les responsables d'audit interne, ou que leur contribution potentielle au renforcement du contrôle interne n'est pas encore suffisamment reconnue.

Par conséquent, l'hypothèse selon laquelle l'audit interne appliqué au sein des sociétés par action algériennes contribue effectivement au renforcement du contrôle interne **est infirmée**.

En ce qui concerne la gestion des risques

L'enquête montre que la majorité des entreprises interrogées n'ont pas mis en place de processus formels de gestion des risques, ce qui peut les rendre plus vulnérables aux risques tels que des décisions inappropriées, des coûts élevés, des pannes d'équipement, des erreurs humaines, des pertes de données, les attaques de pirates informatiques et une perte de confiance des parties prenantes. Cependant, il est également à noter que certaines entreprises ont mis en place des processus informels qui peuvent ne pas être suffisamment robustes pour garantir que l'entreprise est en conformité avec les réglementations et les normes applicables, tandis qu'une minorité ont mis en place des processus formels de gestion des risques.

Les résultats montrent, également, que la majorité des responsables d'audit interne enquêtés ne sont pas convaincus de l'efficacité de l'audit interne en matière d'évaluation des processus de gestion des risques. Bien que certains répondants soient d'accord ou tout à fait d'accord avec les affirmations, le grand nombre de réponses "neutres" suggère qu'il y a un besoin d'amélioration dans la communication et l'évaluation des activités d'audit interne en matière de gestion des risques.

Par conséquent, l'hypothèse selon laquelle l'audit interne appliqué au sein des sociétés par action algériennes contribue effectivement à la bonne gestion des risques **est infirmée**.

En conclusion, notre analyse des opinions des responsables d'audit interne des sociétés par actions enquêtées a révélé que l'environnement dans lequel est exercé l'audit interne n'est pas propice à son bon fonctionnement, et que la fonction d'audit interne ne contribue pas efficacement à l'amélioration de la gouvernance, ni au renforcement du contrôle interne ni à la bonne gestion des risques. Les facteurs tels que la culture organisationnelle, les compétences des responsables d'audit interne et les ressources disponibles ont été identifiés comme ayant un impact sur la capacité de l'audit interne à remplir ses objectifs. Par conséquent, il est important pour les organisations de prendre en compte ces facteurs et de fournir un environnement favorable à l'audit interne pour assurer que cette fonction puisse remplir son rôle de manière efficace.

Compte tenu des résultats de notre analyse, nous formulons ci-dessous quelques recommandations pour améliorer l'environnement de l'audit interne, renforcer la gouvernance, le contrôle interne et la gestion des risques, et permettre à l'audit interne de remplir efficacement son rôle dans les organisations :

Il est recommandé que les régulateurs et les professionnels de l'audit sensibilisent les entreprises quant à l'importance d'un comité d'audit indépendant et de sa contribution à la gouvernance d'entreprise. Les sociétés doivent également être encouragées à élaborer des politiques et des procédures claires pour la création et le fonctionnement de ces comités, en veillant à ce que les membres de ces comités soient compétents et disposent des ressources et des informations nécessaires pour s'acquitter efficacement de leur mandat.

Il est recommandé que les entreprises envisagent de revoir leur rattachement de la fonction d'audit interne, afin de garantir l'indépendance et l'objectivité de cette fonction clé. Idéalement, l'audit interne devrait être administrativement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit, afin de garantir une séparation effective entre les fonctions d'audit et de contrôle, et les fonctions opérationnelles. Cette indépendance est essentielle pour la crédibilité et l'efficacité de l'audit interne dans l'identification et la gestion des risques de l'entreprise.

Afin de renforcer l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne, il est recommandé que les entreprises examinent leurs politiques de nomination du responsable d'audit interne. Le conseil d'administration ou le comité d'audit devrait être impliqué dans ce processus et les décisions de nomination devraient être basées sur les compétences, l'expérience et l'objectivité du candidat. En outre, les entreprises devraient envisager de mettre en place des politiques claires pour garantir que le responsable d'audit interne ait un accès direct et

régulier au conseil d'administration et au comité d'audit, afin de renforcer l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne.

Il est recommandé que les sociétés envisagent d'augmenter les ressources allouées à la fonction d'audit interne afin d'améliorer son efficacité. Cela peut inclure une augmentation des budgets, du personnel ou des technologies de l'information. Il est également important de sensibiliser les dirigeants de l'entreprise à l'importance de l'audit interne et de la nécessité de lui accorder les ressources nécessaires pour mener à bien sa mission.

En utilisant les résultats de l'enquête, les responsables des ressources humaines et les managers des services d'audit interne peuvent identifier les domaines de compétences les plus faibles et proposer des programmes de formation et de développement professionnels adaptés pour renforcer les compétences de leur équipe.

Vu l'importance de la formation et de la certification IIA pour améliorer le niveau de compétence des responsables d'audit interne. Les organisations devraient encourager leurs responsables d'audit interne à poursuivre une formation continue et à obtenir des certifications pertinentes pour leur domaine d'expertise. En outre, les organisations devraient considérer la certification IIA comme un critère important dans leur processus de recrutement et de promotion des responsables d'audit interne.

Il est recommandé de mettre en place des mécanismes pour communiquer l'importance de la revue de politiques et procédures de gouvernance aux membres du conseil d'administration et de fournir des exemples concrets d'améliorations de la gouvernance d'entreprise qui ont été réalisées grâce à cette revue.

Il est recommandé que le conseil d'administration et la direction générale travaillent à améliorer leur relation avec l'audit interne en instaurant un dialogue régulier, en établissant une communication claire et en démontrant leur engagement envers l'audit interne. Cela peut aider à renforcer la confiance des responsables d'audit interne envers les organes de gouvernance d'entreprise et à améliorer leur capacité à remplir leur rôle de soutien à la gouvernance d'entreprise.

Il est important pour les sociétés algériennes de prendre des mesures pour renforcer la compréhension et la reconnaissance du rôle clé de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance. Les responsables de l'audit interne doivent également être soutenus par la direction et dotés des ressources nécessaires pour mener à bien leurs missions. De plus, une formation et une sensibilisation accrues à la gouvernance et à l'audit interne pourraient aider à améliorer la compréhension des responsabilités de l'audit interne en matière de gouvernance et à renforcer la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance des sociétés algériennes.

Il est important pour les sociétés algériennes de prendre des mesures pour renforcer la compréhension et la reconnaissance du rôle clé de l'audit interne dans le renforcement du contrôle interne, en mettant en place des programmes de formation continue. Ces programmes pourraient inclure des formations sur les techniques d'audit, les outils d'analyse des risques, les normes et les pratiques d'audit internes, ainsi que des formations sur les

différents aspects du contrôle interne. Les entreprises pourraient également envisager de favoriser la participation des auditeurs internes à des conférences, des séminaires ou des forums professionnels sur le contrôle interne et l'audit interne. Ces formations et événements permettraient aux auditeurs internes d'acquérir des connaissances approfondies et de partager des bonnes pratiques avec leurs pairs. En fin de compte, une formation continue solide aiderait les auditeurs internes à renforcer leur compréhension du contrôle interne et à améliorer la qualité de leur travail, ce qui contribuerait à renforcer le système de contrôle interne de l'entreprise.

Il est recommandé aux entreprises qui n'ont pas encore mis en place de processus formels de gestion des risques de le faire rapidement pour améliorer leur capacité à gérer les risques et les incertitudes, et pour éviter des conséquences potentiellement négatives pour l'entreprise. Pour les entreprises qui ont déjà des processus informels de gestion des risques, il est recommandé de les formaliser davantage pour en améliorer l'efficacité. Quant aux entreprises qui ont des processus formels de gestion des risques, il est recommandé de continuer à les améliorer régulièrement pour s'assurer qu'ils sont adaptés aux risques émergents et aux changements dans l'environnement de l'entreprise.

Afin de renforcer le rôle de l'audit interne dans la bonne gestion des risques, il est recommandé aux organisations d'investir dans la formation et dans le développement des compétences de leur équipe d'audit interne et d'élaborer une méthodologie d'audit claire et standardisée pour évaluer de manière adéquate les processus de gestion des risques. Il est également important d'améliorer la communication avec les parties prenantes et d'être plus transparent sur le rôle et les activités de l'audit interne en matière de ce processus. En impliquant les parties prenantes dans l'évaluation des risques et la planification de l'audit interne, les organisations peuvent obtenir une perspective plus complète et tenir compte de leurs préoccupations et opinions. Enfin, les organisations devraient mettre en place un processus de suivi et d'évaluation réguliers pour évaluer l'efficacité de l'audit interne et d'autres mesures de gestion des risques, et apporter les ajustements nécessaires pour améliorer leur efficacité. En suivant ces recommandations, les organisations peuvent renforcer le rôle de l'audit interne dans la bonne gestion des risques et améliorer leur capacité à identifier, évaluer et gérer efficacement les risques auxquels elles sont confrontées.

Bibliographie

1. Ouvrages

1. anna. (2015). *audit interne*. (IFACI, Éd.) PARIS.
2. Antenne Régionale Aquitaine de l'IFACI. (2007). *Evaluer et développer les compétences des collaborateurs...un enjeu majeur pour les services d'audit interne*. Paris: IFACI.
3. BARATAY, C. (2016). *comptabilité et audit* (éd. 4). Paris: Gualino-Lextenso.
4. BERCHE, V. (2012, Février-mars). La conscience professionnelle : une qualité fondamentale de l'auditeur. *revue : Audit et Contrôle internes*.
5. Bernard, F., Gayraud, R., & Rousseau, L. (2013). *contrôle interne. 4*. Paris, France: Maxima.
6. BERTIN, E. (2007). *audit interne : enjeux et pratique à l'international*. Paris: groupe Eyrolles.
7. COSO. (2004). *Entreprise Risk Management-Integrated framework (Executive Summary)*. New York: AICPA.
8. COSO. (2017). *le management des risques de l'entreprise*. coso.
9. COSO, PwC, & IFACI(trad). (2014). *Coso - Référentiel intégré de contrôle interne - principes de mise en oeuvre et de pilotage*. (Eyrolles, Éd.)
10. DESROCHES, A., LEROY, A., & VALLEE, F. (2015). *la gestion des risques : principes et pratiques* (éd. 3). Paris: Lavoisier.
11. DFCG; IFACI;. (2013). *contrôle interne et controle de gestion: pour une contrubtion conjointe et renouvelée à la performance des organisations*. (DFCG, & IFACI, Éds.).
12. FONTAINE, P. (2009). *marchés des changes*. France: Pearson Education.
13. GUILLON, B. (2008). *méthodes et thématiques pour la gestion des risques*. Paris: L'Harmattan.
14. IFACI. (2006, juillet). *cartographie des risques*. (IFACI, Éd.) Paris, France.
15. IFACI. (2008, septembre). *l'urbanisme du contrôle interne*. (IFACI, Éd.) Paris, France.
16. IFACI. (2010, septembre). *la création de valeur par le contrôle interne*. Paris, France: IFACI.
17. IFACI. (2011, décembre). *les variables culturelles du contrôle interne*. (IFACI, Éd.) Paris, France.
18. 1IFACI. (2013). *les outils de l'audit interne*. Paris: Eyrolles.
19. IFACI. (2013). *Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne*. Paris: IFACI.
20. IFACI. (2014). *Référentiel intégré de contrôle interne*. Paris, France: IFACI.
21. IFACI, & IIA. (2016). *l'audit interne vu par ses parties prenantes*. Paris: IFACI.
22. IFACI, & PWC. (2013, juillet). *coso 2013- une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation*. (IFACI, Éd.) Paris, Farnce.
23. IFACI, PWC, & IIA. (2012, mars). *l'efficacité des conseils d'administration : les meilleurs pratiques*. *guide*. Paris ; Florida: IFACI ; Board Effectiveness.
24. IFACI; CNCC;. (2014). *améliorer la coopération entre l'audit interne et l'audit externe. prise de position (norme)*. IFACI;CNCC;ECIIA;.

25. IFACI; IFA. (2009). *le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise*. Paris: IFACI.
26. IFACI; IIA;. (2000, septembre). le rôle de l'audit interne dans la prévention de la fraude : prise de position de l'ECIIA. *cahier de la recherche*. Paris: IFACI.
27. IFACI; IIA;. (2015). *l'audit interne et décision*. Paris: IFACI.
28. IIA, & IFACI. (2013, septembre). référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA. *Référentiel*. Paris: IFACI.
29. IIA;. (2015). améliorer le reporting intégré : la valeur ajoutée de l'audit interne. (IIA france, IIA Pays-Bas, & IIA Norvège, Éd.)
30. IIA; IFACI;. (2013, Janvier). les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces. *Prise de position de l'IIA*. Florida/Paris: IIA; IFACI.
31. KEREBEL, P. (2009). *management des risques inclus secteurs banque et assurance*. paris: Groupe EYROLLES.
32. KHELASSI, R. (2014). *audit social audit GRH*. Alger: EDITION HOUMA.
33. LE RAY, J. (2015). *De la gestion des risques au management des risques*. La Plaine Saint-Denis Cedex: AFNOR.
34. LEHMANN-ORTEGA, L., LEROY, F., GARRETTE, B., DUSSAUGE, P., & DURAND, R. (2013). *STRATEGOR* (éd. 6). PARIS: DUNOD.
35. Maders, H. P., Masselin, J. L., & Fratta, H. (2015). *auditeur interne et contrôleur permanent*. (Eyrolles, Éd.) Paris.
36. MALLIN, C. (2007). *corporate governance* (éd. 2). oxford: Oxford university press.
37. Masselin, J.-L., & Maders, H.-P. (2014). *contrôle interne des risques*. Paris, France: Eyrolles.
38. NOBILE, D. (2020). *les démarches de controle interne dans l'assurance*. Danemark: Bookboon.
39. OBERT, R., & MAIRESSE, M.-P. (2007). *comptabilité et audit : manuel et application*. Paris: Dunod.
40. OCDE. (2006, décembre). méthodologie d'évaluation de la mise en oeuvre des principes de l'OCDE sue le gouvernement d'entreprise. (OCDE, Éd.) France.
41. OCDE. (2016). *LE CONTRÔLE INTERNE ET LA GESTION DES RISQUES POUR RENFORCER LA GOUVERNANCE*. Tunisie: OCDE.
42. OCDE; G20;. (2015). *Principes de gouvernance d'entreeprise du G20 et de l'OCDE*. OCDE.
43. PINET, C. (2016). *10 clés pour la sécurité de l'information*. FOTOLIA: AFNOR.
44. REDING, K. F., SOBEL, P. J., ANDERSON, U. L., HEAD, M. J., RAMAMORT, S., SALAMASICK, M., & RIDDLE, C. (2015). *manuel d'audit interne*. Paris: groupe Eyrolles.
45. RENARD, J. (2010). *théorie et pratique de l'audit interne* (éd. 7). Paris: groupe Eyrolles.
46. RENARD, J. (2012). *comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne*. (Eyrolles, Éd.) Paris, France.
47. RENARD, J. (2013). *théorie et pratique de l'audit interne* (éd. 8). Paris: Eyrolles.

48. Renard, J. (2017, Mai). variations sur les normes 2017. *revue audit risque et contrôle*(010).
49. RENARD, J., & NUSSBAUMER, S. (2011). *audit interne et contrôle de gestion*. Paris: Eyrolles.
50. RENRAD, J., USSBAUMER, S., & ORIET, F. (2018). *audit interne et contrôle de gestion* (éd. 2). Paris: groupe Eyrolles.
51. RITTENBERG, L. (2016). *déontologie et pressions : Donner de l'aplomb à l'audit interne*. France ; USA: IIA ; IFACI.
52. SCHICK, P., VERA, J., & BOURROUILH-PAREGE, O. (2021). *Audit interne et référentiels de risques*. Malakoff: DUNOD.
53. SIEGFRIED, A., & RAMAMOORTI, S. (2016). *promouvoir et soutenir l'efficacité de la gouvernance de l'organisation*. Floride: IIA.
54. Unité de Recherche de l'IFACI . (2008). *des clés pour la mise en oeuvre du contrôle interne*. IFACI. Paris: IFACI.
55. Unité de Recherche de l'IFACI. (2005). *l'auto-évaluation du contrôle interne*. IFACI. Paris: IFACI.
56. Unité de Recherche de l'IFACI. (2008). *contrôle interne et qualité*. Paris: IFACI.
57. Unité de Recherche de l'IFACI. (2009). *la création et la gestion d'une petite structure d'audit interne*. Paris: IFACI.
58. VALIN, G., GAVANOU , J., GUTTMANN, C., & LE VOUREC'H, J. (2006). *Controlor et auditor*. Paris : Dunod.
59. XAVIER, M., PATRICE, C., & COLL. (2009). *management des risques pour un développement durable*. Paris: Dunod.

2. Articles

60. ABERKANE, Y. (2018). la nécessité d'adapter les outils de gestion du risque de change pour
61. améliorer la compétitivité des entreprises algériennes. (u. d. Miliana, Éd.) *revue nouvelle economie*, 01(18). Récupéré sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/296>
62. ALLAL, N., & BENILLES, B. (2020, juin). les déterminants de la distribution de dividendes le cas des banques privées algériennes. (u. d. laghouat, Éd.) *revue DIRASSAT*, 11(2), pp. 457-472.
63. AMARA , M., & ELHADJE, A. (2017, dec). la complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion comme un facteur d'amélioration des instruments de contrôle et de gestion, cas du groupe Algéro-Espagnole_ FERTIAL. *revue: Roa Iktissadia REVIEW*, 7(2), 356-371.
64. BAUDIER, B. (2014, sept/oct). trois garanties de l'indépendance et de l'objectivité de l'audit interne. *revue: audit et contrôle interne*(221).
65. BEDORET, X., & BLEIN, J. (2014, sept/oct). la gestion des grands projets. *revue: Audit et Contrôle interne*(221).

66. BEDORET, X., & CATY, M. (2015, 1er trimestre). développer la conformité sans étouffer l'ardeur des opérationnels. *revue: audit, risques et contrôle*(001).
67. BENDIABDEL, A., & ZIANI, A. (2018). le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: cas des entreprises algériennes. (u. d. 2, Éd.) *revue: تنمية الموارد البشرية*, 6(1), pp. 165-187.
68. BENSOUSSAN, S. (2013, juin-juillet). la diffusion des résultats implique un partage clair des responsabilités. *revue : audit et contrôle interne*(215).
69. BOUANICHE, J. (2012, septembre). programme d'assurance et d'amélioration de la qualité. (IFACI, Éd.) *la revue : audit et contrôle interne*(41).
70. BOUDIA, M., & DEBBI, A. (2010). la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne dans l'entreprise algérienne. (u. M. Biskra, Éd.) *Revue: recherches économiques et managériales*, 14(03), 483-500.
71. BRESSAC, A., & HUOT DE LUZE, B. (2011, juin). Rôles respectifs des responsables d'audit interne et des risk managers dans le processus de management des risques. *revue : audit et contrôle interne*(205).
72. CAPRON, M. (2008, Avril). la responsabilité sociale d'entreprise est-elle destinée à satisfaire les intérêts des parties prenantes de l'entreprise? enjeux théoriques et pratiques. *revue Economie et management*, 07(01), pp. 192-202.
73. CAPURSO, T. (2015). pour une nouvelle approche intégrée objectifs, processus, risques, contrôles et gouvernance. *revue audit, risque et controle*(003), 30-35.
74. CAPURSO, T. (2017). Empreinte culturelle d'une oorganisation : possibilité d'identifier-avant d'auditer- des pistes d'amélioration. *revue: audit, risque et contrôle*(011).
75. CHEKROUN, M. (2018). le rôle de l'audit interne et de contrôle interne dans la prévention et détection de la fraude. (u. Z. Djelfa, Éd.) *revue: journal of Economic Papers*, 8(2), 315-328.
76. Chemangui, M. (2009, juin). proposition d'une métriquede la qualité d'audit. *revue comptabilité contrôle et audit*, 1(15), p. 228.
77. DE ROCHE, T. (2017, 3eme trimestre). audit de la culture, une approche basée sur les signaux d'alerte. *revue: audit, risques et contrôle*(011).
78. DRAIFE, S. (2018, juillet 12). STRUCTURE DE GOUVERNANCE ET COÛT DE LA DETTE. (e. s. Meknès, Éd.) *revue : finance et finance internationale*.
79. EL MOUSSELY, A. (2018). contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance des entreprises. (ESMB, Éd.). *revue : international journal of economics and strategic management of business process*, 12, 67-80.
80. FIELD, B. (2014, avril/mai). l'auditeur interne ne doit être ni muet, ni complaisant, ni shérif. *revue : audit et contrôle interne*(219).
81. HODGE, N. (2015, 1er trimestre). l'audit interne de l'ESA. *revue: audit, risques et contrôle*(001).
82. HOTTIN, J. P. (2017, 2e trimestre). quelle gouvernance et quel rôle pour l'audit interne. *revue: audit, risques et contrôle*(010).

83. Ki-Zerbo, B. (2013, juin-juillet). comment donner du sens aux système de contrôle interne. (IFACI, Éd.) *la revue : audit et controle interne*(215).
84. LAIMAY, M. H. (2015, 1 er trimestre). maitriser les enjeux et satisfaire aux exigences réglementaires. *revue: audit, risques et contrôle*(001).
85. Laveau, C. (2014, avril/mai). le rôle de la fonction compliance (conformité) et ses interactions avec le management, le contrôle interne et la fonction audit interne. (IFACI, Éd.) *Revue Audit et Contrôle internes*(219), pp. 28-30.
86. LE MOING, C. (2014, SEPT./OCT.). airbus : lorsue la bonne pratique de la gouvernace de projet devient un levier de la performance. *revue : audit et contrôle internes*(221).
87. Lebègue, D. (2014, sept./oct.). regard d'un professionnel de la gouvernance. (IFACI, Éd.) *revue: audit et contrôle internes*(221), pp. 17-20.
88. MIKOL, A. (2015, mars). améliorer la coopération entre l'audit interne et l'audit externe. *revue française de comptabilité*(485).
89. PAGE, C. (2014, avril/mai). chez Eurotunnel, nul ne peut ignorer l'éthique, disséminée à tous les niveaux. *revue : audit et contrôle internes*(219).
90. PLUZANSKI, J. M. (2013, sept/oct). comment l'audit interne d'Arcade satisfait-il les attentes diverses et parfois la nature différente des parties prenantes du groupe ? *revue: audit et contrôle internes*(216).
91. RAHEJA, C. G. (2005). determinants of board size and composition: a theory of corporate boards. *journal of financial and quantitative analysiss*, 40(2), 283-306.
92. RAHMANI, A. (2018, juin). Intégration et gestion de ressources extrenes: Risques encourus et facteurs clés de succès. *revue: Audit, Risque et Contrôle*(14).
93. RAMEIX, G. (2014, avril/mai). il est dans la tradition de l'audit interne d'être rattaché au directeur générale. *revue: audit et controles internes*(219).
94. RIDEAU, E. (2013, février-mars). des effets bénéfiques de la crise financière sur l'efficience de l'audit interne. *revue: Audit et controle interne*(213).
95. SAIJD, F. (2014). méthodologie et cadre de réfférence des pratiques professionnelles de l'audit interne. *revue nouvelle economie*, 02(11).
96. SALMI, H., & GHERAB, A. (2019, juin). gestion de risque de liquidité et de taux d'intérêt par l'approche ALM. (u. L. Bouaghi, Éd.) *journal of financial, Accounting and managerial stadies*, 06(01), 352-383.
97. SEAGO, J. (2015, décembre). un nouveau référentiel pour une nouvelle ère. *revue audit, risque et contrôle*(004).
98. SHIMADA, Y., MONDEN, H., & SUZUKI, S. (2012, février-mars). comment un audit interne doit-il contribuer à la gestion de crise ? *revue : audit et cntrôle internes*(208).
99. SUTRA , G. (2017, 2e trimestre). découverte de nouveaux outils, quand le Lean management et le 6 sigma sont utiles à l'auditeur. *revue: audit, risques et contrôle*(010).

100. TERRAS, I., & LAID, M. (2020, janvier). l'audit qualité, un enjeu de performance pour les PME. *revue: Al-riyada for Business Economics Journal*, 06(01), 170-188.

3. Thèses

101. ATEK-BOUMAZA, H. (2016, mai 30). la contribution du comité d'audit à la qualité de l'information financière: le cas des entreprises françaises cotées. *thèse en cotutelle*. université de tizi ouazou et université de poitiers.

102. BARNIA, M. (2015, septembre 11). la création de valeur ajoutée socio-économique par l'audit interne . *thèse* . Ecole doctorale Abbé Grégoire, Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en sciences de l'Action.

103. EBONDO WA MANDZILA, E. (2004, septembre 29). la contribution du controle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise. *thèse*. France: université Paris XII val de marne faculté des sciences économiques et de gestion.

104. GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, M. (2013, juin 12). impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte Tunisien. *thèse*. université de Franche-comté; université de Tunis El Manar.

105. IAYADENE, A. (2016, juin). mémoire de la maîtrise en ccomptabilité, contrôle et audit. *rôles des administrateurs dans les entreprises canadiennes*. université du québec à montréal.

106. LOUATI, H. (2017, janvier 18). analyse des déterminants de la qualité de la gestion intégrée des risques d'entreprise et impact sur la valeur des entreprises canadiennes. *thèse*. tunisie: université de la manouba.

107. TARABAY, C. (2016, novembre 21). Thèse. *L'impact de l'audit interne sur les performances des PME*. France: université de Lorraine.

108. ZIANI, A. (2014). le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algériennes. *thèse*. (u. A. Tlemcen, Éd.)

109. توام زهية، التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقاتها في البنوك الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016.

110. أوصيف لخضر، نحو تحسين جودة المراجعة الداخلية لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات، رسالة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2017.

4. Lois, ordonnances et decrets

111. Ministère de la PME et de l'artisanat; CARE; GOAL 08;. (2009). *Code Algérien de Gouvernance d'Entreprise*. Alger: CARE; GOAL 08.

112. Article 40, chapitre 5, titre 2, La loi 88-01, orientation sur les entreprises publiques économiques, de 12 janvier 1988, journal officiel de la republique algérienne démocratique et populaire.

113. Afep; MEDEF;. (2018). *code de gouvernement d'entreprise des sociétés cotées*. Paris: Afep; MEDEF;.

114. AMF. (2007). le dispositif de contrôle interne : cadre de référence. Paris, France: AMF.

5. Colloques et divers

115. Arnaudo, L. (2014, juin/juil). de quoi parle-t-on ? (IFACI, Éd.) *Revue Audit et contrôle internes*, pp. 27-29.

116. AUBERT, B., BLANC, B., BARBOT, B., & ALL. (2003). *La certification qualité à l'usage des TPE-PME-PMI : guide de lecture de la norme ISO 9001:2000*. France: AFNOR.

117. Bâle, C. D. (2004). *Convergence internationale de la mesure et des normes de fonds propres*. suisse: Banque des Règlements Internationaux.

118. Banque Africaine de Développement. (2011). *le développement du secteur privé comme moteur du développement économique en Afrique*. Ghana: Banque africaine de développement.

119. Banque Mondiale. (2005). Comment élaborer et mettre en oeuvre un code de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise ? *guide*. (B. Mondiale, Éd.) Washington .

120. BOYER, M., & ASSOE, K. (2004). les petites et moyennes entreprises face aux risques financiers. (q. université Laval, Éd.) *assurances et gestion des risques*, 72(2), 391-401.

121. CAKAR, C., & GAUTIER, F. (2016, Mai). l'auditeur interne comme observateur de second ordre : un besoin pour identifier et évaluer les risques au sein des organisations. *communication dans un congrès : comptabilité et gouvernance(37)*. Clermont-Ferrand, France: Association francophone de comptabilité.

122. Chambers , R., Eldridge , C., & Park, P. (2010). *les sept qualités personnelles qui maximisent l'impact des directeurs de l'audit interne les plus performants*. Floride: IIA.

123. CHARTON, B., & GARNIER, P. (2012, juin-juillet). comment le contrôle et l'audit internes peuvent-ils contribuer à la valeur ajoutée des organisation ? *audit et contrôle interne*.

124. Groupe Professionnel Assurance de l'IFACI. (2013, septembre). la cartographie des risques. *cahier de la recherche*. (IFACI, Éd.) Paris.

125. Groupe Professionnel Banque de l'IFACI;. (2010, Avril). pour un urbanisme du contrôle interne efficient. *cahier de la recherche*. Paris: IFACI.

126. Groupe Professionnel Banque de l'IFACI;. (2013, décembre). De la cartographie des risques au plan d'audit. *cahier de la recherche*. Paris: IFACI.

127. IFAC. (2017). Normes internationale d'audit (ISA 610). *Normes*. New York: IFAC.

128. IFACI . (s d). conduire une mission d'audit interne : méthodologie. *support de formation* . Paris: IFACI.

129. IFACI. (2018). *les sujets incontournables de l'audit interne*. rapport professionnel, Paris.

130. IFACI. (s.d.). Maîtriser les outils et les techniques de l'audit. *Cours de formation*. IFACI.

131. IFACI. (s.d.). responsable du contrôle interne. *fiches métiers*. (IFACI, Éd.) Paris.
132. IFACI, & IIA. (2002, mai). gouvernement d'entreprise et conseil d'administration -les meilleurs pratiques. *cahier de la recherche*. Paris: IFACI.
133. IIA. (2011, Janvier). Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne. *Normes*. (IFACI, Trad.) IFACI.
134. IIA. (2016). Rapports d'audit : communiquer les résultats d'une mission d'assurance. *guide pratique*. IIA, IFACI.
135. IIA. (2017). cadre de référence internationale des pratiques professionnelles de l'audit interne. *Normes*. (IFACI, Trad.) Paris: IFACI.
136. IIA. (2018, décembre). Budgétiser la fonction d'audit interne : quel montant prévoir ? *TONE AT THE TOP*. USA: IIA.
137. IIA. (2018, mai). pourquoi la conformité au CRIPP est si importante ? *prise de position*. Lake Mary, USA: IIA.
138. IIA; IFACI;. (2012). *Cadre de Référence internationale des pratiques professionnelles de l'audit interne* (éd. édition 2012). (IFACI, Trad.) Paris: IFACI.
139. l'IFACI, U. d. (2008, juin). guide d'audit du développement durable. *guide*. Paris: IFACI.
140. LITVAK, G., & ALLAIRE, S. (2019). *Guide de l'audit interne, défis et enjeux, théorie et pratique*. Paris: Vuibert.
141. MAHBOUB, A., & SENOUSI, A. (2019, 12 29). gestion du risque opérationnel état d'avancement des banques Algériennes cas de la BADR Lghouat. *Recherches économiques et managériales*, 13(02), 133-135.
142. MEZIANE, m. (2013, novembre 24/25). La Professionnalisation des Auditeurs Internes: entre l'exigence normative et l'affirmation de légitimité. *3ème Colloque International de l'AACIA*. constantine.
143. Oussii, A. A., & Boulila, N. T. (2017, Janvier). L'impact des interactions formelles et informelles entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit sur la mise en œuvre des recommandations du rapport d'audit interne. *communication présentée au 11ème colloque scientifique international en finance et assurance*. tunisie.
144. PRICKETT, R. (2013, nov/déc). la culture d'entreprise, un atout. *audit et contrôle interne*(217).
145. Unité de Recherche de l'IFACI. (2011, septembre). des clés pour la mise en oeuvre et l'optimisation du contrôle interne. Paris, France: IFACI.

5. Les sites d'internet

146. IFACI. (2019, 05 10). *IFACI- institut français de l'audit et du contrôle interne*. consulté le 15, 12,2019 sur <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/cripp/definition/>
147. IIA. (2021). *page-L'IIA : une référence pour les auditeurs internes - IIA global*. Consulté le 09 20, 2021, sur <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>

148. IIA. (2021). *the institut of internal auditors*. Consulté le 09 20, 2021, sur <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>
149. LAROUSSE. (s.d.). *Dictionnaire Français en ligne - Larousse*. Consulté le 01, 12, 2019, sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/questionnaire/65654>

Liste des tableaux et des figures

Liste des tableaux

N°	Tableaux	P
3-1	Pondération de la fiabilité des informations	101
4-1	Taille d'échantillon en fonction de la taille de la population	123
4-2	Le degré de l'échelle Likert	124
4-3	Corrélation AXE 01	126
4-4	Corrélation AXE 02	126
4-5	Corrélation AXE 03	126
4-6	Corrélation AXE 04	127
4-7	Résumé des résultats de Corrélation	127
4-8	Répartition des répondants selon le sexe	128
4-9	Répartition des répondants selon l'âge	128
4-10	Répartition des répondants selon l'expérience	129
4-11	Répartition des répondants selon l'effectif de service d'audit	130
4-12	Répartition des répondants selon la certification	131

List des figures

N°	Figures	P
1-1	Le cadre de référence international des pratiques professionnelles	28
1-2	Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA	35
2-1	Les acteurs intervenant dans la démarche d'auto-évaluation du CI	64
2-2	Matrice probabilité-gravité	76
3-1	Processus d'audit interne (Phase de planification)	85
3-2	Processus d'audit interne (Phase de réalisation)	97
3-3	Processus d'audit interne (Phase de communication)	110
4-1	Histogramme montrant la répartition des répondants selon le sexe	128
4-2	Graphique circulaire montrant la répartition des répondant selon l'âge	128
4-3	Graphique circulaire montrant la répartition des répondants selon leur expérience	129
4-4	Graphique circulaire montrant la répartition des répondants selon l'effectif de service d'audit	130
4-5	Graphique circulaire montrant la répartition des répondants selon la certification	131
4-6	Existence des comités d'audit	132
4-7	Rattachement de l'audit interne	132
4-8	Qui nomme le responsable de l'audit interne ?	133
4-9	Audit interne dispose-t-elle des ressources suffisantes ?	133
4-10	Classement des compétences issues des auto-évaluations	134
4-11	Auto-évaluation des compétences : comparaison entre les répondants certifiés et les non certifiés	137
4-12	Auto-évaluation des compétences : comparaison entre les répondants selon le nombre d'années d'expérience	138
4-13	Les réponses des responsables en ce qui concerne la revue de la gouvernance	139
4-14	Les réponses des responsables en ce qui concerne le soutien du conseil	140
4-15	Les réponses des responsables en ce qui concerne le soutien de la direction générale	140

4-16	Aperçu de l'activité de revue de la gouvernance	141
4-17	Responsabilités de supervision du contrôle interne	144
4-18	Aperçu de l'activité de revue du contrôle interne	146
4-19	Niveau de formalisation de processus de gestion des risques	149
4-20	Aperçu de l'activité de revue de processus de gestion des risques	150

Annexes

Annexe 01 :

BOUMERDES, le 30/06/2020

Madame, Monsieur ;

Doctorant en sciences de gestion à l'université de BOUMERDES, nous menons actuellement une enquête sur « l'application de la fonction d'audit interne au sein des entreprises économiques algériennes à la lumière de référentiel international d'audit interne », sous la direction de M. BARAGH.

L'objectif de cette enquête est de démontrer, empiriquement, le niveau de maturité de cette fonction au sein des sociétés par actions algériennes en analysant les points suivants :

- L'environnement de l'audit interne au sein de ces entreprises ;
- La relation audit interne/gouvernance d'entreprise au sein de ces entreprises ;
- La relation audit interne/contrôle interne au sein de ces entreprises ;
- La relation audit interne/gestion des risques au sein de ces entreprises.

Pour atteindre cet objectif, nous avons été amené à émettre un certain nombre d'hypothèses nécessitant d'être validées par une réponse de votre part à l'enquête que nous vous adressons.

Nous tenons à souligner que toutes les informations qui nous seront fournies resteront confidentielles, et seule la synthèse de l'ensemble des résultats qui sera publiée.

Je vous remercie de bien vouloir me consacrer quelques minutes en répondants au questionnaires ci-joint et en me le renvoyant à l'adresse suivante : berr.bilal@univ-boumerdes.dz

Monsieur BERRABAH Bilal

Doctorant en sciences de gestion à l'université de BOUMERDES

Enseignant chercheur à l'université de BEJAIA

Tél/ 06 99 90 33 10 / 06 76 30 69 60

Je vous prie d'agrée, Madame, Monsieur, mes très respectueuses salutations.

Section 01 : Questions d'identifications

Quelques questions pour mieux vous connaître qui ne serviront qu'à des fins statistiques.

Vous êtes ...

• Un homme	
• Une femme	

Dans quelle tranche d'âge vous situez-vous ?

• Moins de 25 ans	
• Entre 25 et 34 ans	
• Entre 35 et 44 ans	
• Entre 45 et 54 ans	
• Plus de 55 ans	

Combien d'année d'expérience avez-vous dans ce domaine ?

• Moins d'un an	
• Entre 1 et 5 ans	
• Entre 6 et 10	
• Entre 11 et 15 ans	
• Plus de 16 ans	

Effectif de l'audit interne, y a compris vous-même, est ...

• 5 ou moins	
• 6 à 10	
• 11 à 15	
• Plus de 15	

Avez-vous un certificat de qualification dans le domaine d'audit interne ?

• Aucune certification	
• Autre certification, hors certification IIA	
• Certification IIA, sans autre certification	
• Certification IIA, associée à une autre certification	

Section 02 : Questions d'opinion

AXE 01 : L'environnement de l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes est-il conforme aux exigences du référentiel international d'audit interne ?

Q1 : Votre entreprise dispose-t-elle d'un comité d'audit ?

• Oui	
• Non	

Q2 : Quel est le principal rattachement administratif et fonctionnel du responsable de l'audit interne au sein de votre entreprise ?

	Administratif	Fonctionnel
• Président du conseil d'administration		
• Directeur général		
• Comité d'audit		
• Directeur financier		
• Autres		

Q3 : Qui décide de la nomination du responsable de l'audit interne ?

• Le comité d'audit, Le conseil	
• Le directeur général	
• Autres dirigeants	

Q4 : La fonction de l'audit interne dispose-t-elle des ressources suffisantes ?

• Oui	
• Non	

Q5 : Estimez votre niveau de compétence en utilisant l'échelle suivante :

- **Novice** : Je peux réaliser des tâches routinières.
- **Formé** : Je peux réaliser des tâches routinières en toute facilité.
- **Compétent** : Je peux réaliser des tâches avancées.
- **Confirmé** : Je peux réaliser des tâches avancées en toute facilité.
- **Expert** : Je peux réaliser des tâches complexes.

100



	Novice	Formé	compétent	Confirmé	Expert
La déontologie					
• 1. Conserver l'intégrité					
• 2. Préserver l'objectivité					
• 3. Préserver la confidentialité					
La gestion du service d'audit interne					
• 4. Développer et mettre en œuvre un plan de gestion des ressources du département					
• 5. Promouvoir la valeur de l'activité d'audit interne					
• 6. Gérer les ressources de l'audit interne					
L'expertise technique					
• 7. Entretenir sa connaissance du CRIPP et le mettre en application					
• 8. Appliquer le référentiel de gouvernance adopté lors des missions d'audit					
• 9. Appliquer le référentiel de contrôle interne adopté lors des missions d'audit					

• 10. Appliquer le référentiel de gestion des risques adopté lors des missions d'audit					
Les compétences personnelles					
• 11. Utiliser efficacement sa capacité d'écoute					
• 12. Utiliser efficacement les compétences en communication écrite					
• 13. Utiliser efficacement les compétences en communication orale					
• 14. Collaborer avec les autres					
La planification et la réalisation des missions d'audit interne					
• 15. Collecter les preuves afin d'atteindre efficacement les objectifs d'audit					
• 16. Procéder à une analyse causale des problématiques identifiées au cours de la mission					
• 17. Planifier le programme de travail de la mission et le calendrier des travaux					
• 18. Identifier et hiérarchiser les risques clés pour préparer une mission d'audit de qualité					
• 19. Mettre en place un processus de suivi des plans d'actions du management					
L'amélioration et innovation					
• 20. Poursuivre des objectifs de développement personnel et professionnel					
• 21. Adapter les plans d'audit pour faciliter les changements au niveau de l'organisation					
• 22. Développer des approches novatrices pour renforcer l'activité d'audit interne.					

AXE 02 : L'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à l'amélioration du gouvernement d'entreprise ? Responsable de l'audit interne uniquement.

Q 6 : A votre avis, le conseil (ou un organe équivalent) soutient-il la revue des politiques et procédures de gouvernance par l'audit interne ?

• Oui	
• Non	

Q 7 : Dans quelle mesure êtes-vous d'accord avec les affirmations suivantes ?

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
• 1. Je suis sûr que le comité d'audit (ou de l'organe de gouvernance) me soutiendra sur les questions importantes. Je peux maintenir mes positions sur une question majeure si nécessaire.					
• 2. Je suis sûr que le directeur général, ou d'autres membres de la direction générale me soutiendront. Je peux maintenir mes positions sur une question majeure si nécessaire.					
• 3. L'audit interne procède à la revue des politiques et procédures de gouvernance en général.					

• 4. L'audit interne procède à la revue des politiques et procédures de gouvernance relatives à l'utilisation des systèmes d'information.					
• 5. L'audit interne procède à la revue des politiques et procédures de gouvernance relatives à la circulation de l'information.					
• 6. L'audit interne procède à la revue des politiques et procédures de gouvernance relatives à l'asymétrie d'information entre les actionnaires et leurs représentants (administrateurs).					
• 7. L'audit interne procède à la revue des politiques et procédures de gouvernance relatives à l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les administrateurs.					
• 8. L'audit interne procède à la revue des politiques et procédures relatives à l'organisation des pouvoirs.					
• 9. L'audit interne clarifie les responsabilités entre le conseil et la direction générale.					
• 10. L'audit interne évalue le processus de rémunération des dirigeants.					
• 11. L'audit interne protège les droits des parties prenantes.					

AXE 03 : L'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement au renforcement des systèmes de contrôle interne ?

Q 8 : La supervision du contrôle interne au sein de votre organisation, incombe-t-elle :

• A la direction générale	
• Au conseil d'administration	
• Au service d'audit interne	
• Autres :	

Q 9 : Dans quelle mesure êtes-vous d'accord avec les affirmations suivantes ? l'audit interne...

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
• 1. Examine et évalue le caractère adéquat et efficace des politiques et procédures du dispositif de contrôle interne					
• 2. Examine et évalue la qualité de la mise en place opérationnelle des procédures de contrôle interne					
• 3. Informe, les instances concernées de tout incident qui peut nuire au bon fonctionnement de contrôle interne.					

<ul style="list-style-type: none"> 4. Participe à la sensibilisation et à la formation des acteurs au contrôle interne 					
<ul style="list-style-type: none"> 5. Propose des solutions pour que les dysfonctionnements ne se reproduisent pas 					
<ul style="list-style-type: none"> 6. Propose des solutions pour limiter ou éliminer certains risques 					
<ul style="list-style-type: none"> 7. Détermine les éléments du dispositif de contrôle interne qui doivent être améliorés 					

AXE 04 : L'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à la bonne gestion des risques

Q 10 : Quel est le niveau de formalisation des processus de gestion des risques de votre entreprise ?

<ul style="list-style-type: none"> L'entreprise a mis en place un processus formel de gestion des risques (ERM) avec un responsable des risques ou une fonction équivalente 	
<ul style="list-style-type: none"> Des procédures et des processus formels de gestion des risques sont en place 	
<ul style="list-style-type: none"> Les processus de gestion des risques sont informels ou en cours de formalisation 	
<ul style="list-style-type: none"> Il n'existe pas de processus de gestion des risques 	

Q 11 : Dans quelle mesure êtes-vous d'accord avec les affirmations suivantes ?

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
<ul style="list-style-type: none"> 1. L'audit interne examine et évalue le caractère adéquat des processus de gestion des risques. 					
<ul style="list-style-type: none"> 2. L'audit interne examine et évalue la qualité de la mise en place des processus de gestion des risques. 					

Annexe 02 :

Les normes internationales d'audit interne – Edition 2017

Normes de qualification	
N°	
1000	Mission, pouvoirs et responsabilité
1010	Reconnaissance des dispositions obligatoires dans la charte d'audit interne
1100	Indépendance et objectivité
1110	Indépendance dans l'organisation
1111	Relation directe avec le conseil
1112	Rôle du responsable de l'audit interne en dehors de l'audit interne
1120	Objectivité individuelle
1130	Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité
1200	Compétence et conscience professionnelle
1210	Compétence
1220	Conscience professionnelle
1230	Formation professionnelle continue
1300	Programme d'assurance et d'amélioration qualité
1310	Exigence du programme d'assurance et d'amélioration qualité
1311	Evaluations internes
1312	Evaluations externes
1320	Communication relative au programme d'assurance et d'amélioration qualité
1321	Utilisation de la mention « conforme aux normes de l'audit interne »
1322	Indication de non-conformité
NORMES DE FONCTIONNEMENT	
N°	
2000	Gestion de l'audit interne
2010	Planification
2020	Communication
2030	Gestion des ressources
2040	Règles et procédures
2050	Coordination et utilisation d'autres travaux
2060	Communication à la direction générale et au conseil
2070	Responsabilité de l'organisation en cas de recours à un prestataire externe pour ses activités d'audit interne
2100	Nature de travail
2110	Gouvernance
2120	Management des risques
2130	Contrôle
2200	Planification de la mission
2201	Considération relatives à la planification
2210	Objectifs de la mission
2220	Périmètre d'intervention de la mission
2230	Ressources affectées à la mission
2240	Programme de travail de la mission
2300	Réalisation de la mission
2310	Identification des informations
2320	Analyse et évaluation
2330	Documentation des informations

2340	Supervision de la mission
2400	Communication des résultats
2410	Contenu de la communication
2420	Qualité de la communication
2421	Erreurs ou omissions
2430	Utilisation de la mention « conduite conformément aux normes de l'audit interne »
2431	Indication de non-conformité
2440	Diffusion des résultats
2450	Les opinions globales
2500	Surveillance des actions de progrès
2600	Communication relative à l'acceptation des risques

Table des matières

Table des matières

Titre	P
Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire	
Introduction générale	1
Chapitre 01 : Définition et fondamentaux théorique de l'audit interne	10
Introduction du chapitre 01	10
Section 01 : Introduction à l'audit interne	11
1. Bref historique de l'audit interne	11
2. Définition de l'audit interne	12
2.1. Aide apportée aux organisations afin qu'elles atteignent leurs objectifs ;	13
2.2. Evaluation et amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance ;	13
2.3. Activités d'assurance et de conseil destinées à créer de la valeur ajoutée ;	14
2.4. Indépendance et objectivité	14
2.5. Approche systématique et méthodique (le processus d'audit)	15
3. Les développements récents de l'audit interne	16
3.1. L'audit de conformité (ou de régularité)	16
3.2. L'audit d'efficacité	17
3.3. L'audit de stratégie	18
4. Les domaines d'intervention de l'audit interne	18
5. L'audit interne et les fonctions voisines	19
5.1. L'audit interne et l'audit externe	19
5.2. L'audit interne et le contrôle de gestion	20
5.3. L'audit interne et l'inspection	21
5.4. L'audit interne et l'audit qualité	22
6. Le rôle de l'audit interne	22
7. L'organisation d'un service d'audit interne	23
7.1. Les obstacles de la création d'un service d'audit interne	24
7.2. Les facteurs clés de succès de la création d'un service d'audit interne	24
7.3. Les principales qualités d'un bon responsable de l'audit interne	25
7.4. Les parties prenantes de l'audit interne	25
Section 02 : L'audit interne à l'échelle internationale	26
1. A propos de l'IIA	26
2. Les lignes directrices à l'intention des professionnels de l'audit interne	27
3. Le cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP)	28
3.1. Les dispositions obligatoires	29
3.1.1. Les principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne	29
3.1.2. La définition de l'audit interne	29
3.1.3. Le code de déontologie	30
3.1.3.1. Champ d'application et caractère obligatoire	30
3.1.3.2. Principes et règles de conduite	30
3.1.4. Les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Les Normes)	32
3.1.4.1. Les Normes de qualification	32
3.1.4.2. Les Normes de fonctionnement	32

3.2.	Les dispositions recommandées	33
3.2.1.	Les lignes directrices de mise en œuvre	33
3.2.2.	Les lignes directrices complémentaires	34
4.	Le référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA	34
4.1.	La déontologie	35
4.2.	La gestion du service d'audit interne	35
4.3.	L'expertise technique	36
4.4.	Les compétences personnelles	36
4.5.	La planification et réalisation des missions d'audit interne	36
4.6.	L'amélioration et l'innovation	37
Section 03 : L'audit interne en Algérie		37
1.	L'évolution de l'audit interne en Algérie	37
2.	L'AACIA : un cadre de référence pour la professionnalisation de l'auditeur interne Algérien	39
2.1.	Présentation de l'AACIA	39
2.2.	Prestations et services	39
Conclusion du chapitre 01		41
Chapitre 02 : Audit interne, une forte valeur ajoutée pour les entreprises		43
Introduction du chapitre 02		43
Section 01 : Contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise		44
1.	Généralité sur la gouvernance d'entreprise	44
1.1.	Définition de la gouvernance d'entreprise	44
1.2.	Les principes de la gouvernance d'entreprise	46
1.3.	Rôles et responsabilités au sein de la gouvernance	46
1.4.	La gouvernance couvre les relations qui s'établissent entre les parties prenantes	47
1.4.1.	Les parties prenantes internes et leurs relations réciproques	47
1.4.1.1.	L'Assemblée générale des actionnaires	48
1.4.1.2.	Le conseil d'administration	49
1.4.1.3.	La direction	50
1.4.2.	Les relations de l'entreprise avec les parties prenantes externes	51
1.4.2.1.	Les pouvoirs publics	51
1.4.2.2.	Les banques et autres institutions financières	51
1.4.2.3.	Les fournisseurs	51
1.4.2.4.	Les clients	51
1.4.2.5.	Les employés (les premiers clients) de l'entreprise	51
2.	L'audit interne, un outil indispensable pour renforcer la gouvernance d'entreprise	52
Section 02 : Contribution de l'audit interne à l'efficacité du système de contrôle interne		54
1.	Définition du contrôle interne	54
2.	Les différents aspects du contrôle interne	56
2.1.	Aspect comptable	56
2.2.	Aspect administratif et organisationnel	56
2.3.	Aspect législatif et réglementaire	56
3.	Le rôle et la valeur ajoutée du contrôle interne	56
4.	Les composantes et les principes du contrôle interne	57
4.1.	L'environnement du contrôle	57

4.2.	L'évaluation des risques	58
4.3.	Les activités de contrôle	59
4.4.	Information et communication	59
4.5.	Le pilotage	59
5.	Les acteurs du contrôle interne	60
5.1.	Le conseil d'administration	60
5.2.	La direction générale	61
5.3.	L'audit interne	61
5.4.	Le personnel de la société	61
6.	La coordination des acteurs	62
7.	L'auto-évaluation du contrôle interne	62
7.1.	Définition de l'auto-évaluation	62
7.2.	La place de l'auto-évaluation dans le système de contrôle interne	63
7.3.	Les responsabilités	63
7.4.	La démarche d'auto-évaluation du contrôle interne	64
7.4.1.	La direction générale	64
7.4.2.	La hiérarchie	64
7.4.3.	Les opérationnels	65
7.4.4.	Le coordonnateur	65
7.4.5.	L'audit interne	65
7.4.6.	Le conseil éventuellement via le comité d'audit	65
7.5.	Les méthodes d'auto-évaluation du contrôle interne existantes	65
7.5.1.	Le questionnaire	65
7.5.2.	L'atelier ou le groupe de travail	66
7.5.3.	La comparaison ou le partage de bonnes pratiques	66
8.	L'audit interne, un outil indispensable pour améliorer le contrôle interne	66
Section 03 : contribution de l'audit interne dans le management des risques au sein des entreprises		68
1.	Définition générale du risque	69
2.	Les composants du risque	70
2.1.	Le danger	70
2.2.	La cible	70
2.3.	L'estimation du risque	70
3.	Classification des risques de l'entreprise	70
3.1.	Le risque opérationnel	71
3.1.1.	Fraude interne	71
3.1.2.	Fraude externe	71
3.1.3.	Pratiques en matière d'emploi et sécurité de travail	71
3.1.4.	Clients, produits et pratiques commerciales	71
3.1.5.	Domages aux actifs corporels	72
3.1.6.	Interruption d'activités et dysfonctionnements des systèmes	72
3.1.7.	Exécution, livraison et gestion des processus	72
3.2.	Le risque stratégique	72
3.3.	Le risque de réputation	72
3.4.	Le risque financier	73
3.4.1.	Le risque de taux de change	73
3.4.2.	Le risque de taux d'intérêt	73
3.4.3.	Le risque de prix des produits	73

3.4.4. Le risque lié aux partenaires commerciaux	74
3.4.4.1. Le risque de crédit	74
3.4.4.2. Le risque de liquidité	74
3.4.5. Le risque lié à la structure financière de l'organisation	74
4. La gestion des risques de l'entreprise	74
4.1. Définition de la gestion des risques	74
4.2. Les étapes de la gestion des risques	75
4.2.1. L'identification des événements	75
4.2.2. Evaluation des risques	76
4.2.3. Traitement des risques	77
4.2.3.1. L'évitement	77
4.2.3.2. La réduction	77
4.2.3.3. Le partage	77
4.2.3.4. L'acceptation	77
4.2.4. Le pilotage et contrôle des risques	77
4.3. Rôles et responsabilités dans le cadre de la gestion des risques	78
4.3.1. Le conseil d'administration	78
4.3.2. La direction générale	79
4.3.3. Le gestionnaire du risque	79
5. Le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques	79
Conclusion du chapitre 02	82
Chapitre 03 : Déroulement d'une mission d'audit interne	84
Introduction du chapitre 03	84
Section 01 : La planification de la mission d'audit interne	85
1. Préciser les objectifs et le périmètre de la mission	86
2. Conduire la réunion d'ouverture	87
3. Analyser les processus et leurs objectifs	88
4. Identifier et évaluer les risques	89
5. Evaluer la conception du dispositif de contrôle	91
6. Valider le référentiel d'audit	92
7. Sélectionner les objectifs d'audit	93
8. Elaborer le programme de travail	93
9. Elaborer le budget et allouer les ressources	94
10. Valider l'organisation de la mission	95
Section 02 : la réalisation de la mission d'audit interne	97
1. Conduire la réunion de lancement de la phase Réalisation	97
2. Collecter les informations et constituer les preuves d'audit	99
3. Valider les preuves	102
4. Analyser les causes, élaborer les recommandations	102
5. Conduire la réunion de clôture	105
Section 03 : La communication des résultats de la mission d'audit interne	106
1. Finaliser le plan d'action	107
2. Rédiger le rapport définitif de la mission	109
3. Suivre les actions correctives	113
Conclusion du chapitre 03	115
Chapitre 04 : analyse des opinions des responsables d'audit interne sur l'application de cette fonction au sein des sociétés par actions Algériennes	117
Introduction du chapitre 04	117

Section 01 : Les éléments explicitant la démarche empirique	118
1. Rappel synthétique de la problématique et des hypothèses	118
1.1. L'énoncé de problème	118
1.2. Question de recherche	119
1.3. L'objectif de la recherche	119
1.3.1. L'objectif général	119
1.3.2. Les objectifs opérationnels	119
1.3.2.1. Objectif opérationnel 1	119
1.3.2.2. Objectif opérationnel 2	119
1.3.2.3. Objectif opérationnel 3	120
1.3.2.4. Objectif opérationnel 4	120
1.4. Les hypothèses	120
1.4.1. L'hypothèse en rapport avec le premier objectif opérationnel	120
1.4.2. L'hypothèse en rapport avec le deuxième objectif opérationnel	120
1.4.3. L'hypothèse en rapport avec le troisième objectif opérationnel	120
1.4.4. L'hypothèse en rapport avec le quatrième objectif opérationnel	120
2. La population, la méthode d'échantillonnage et les outils de recueil des données	121
2.1. La population de l'étude	121
2.2. La méthode d'échantillonnage adoptée	121
2.2.1. Qu'est-ce que l'échantillonnage stratifié proportionnel ?	121
2.2.2. Calcul de la taille de l'échantillon	122
2.3. Les outils de recueil des données	123
2.3.1. Section 01 : Questions d'identification	123
2.3.2. Section 02 : Questions d'opinion	123
3. Le test de la validité et de la fidélité du questionnaire	125
3.1. La validité du questionnaire	125
3.2. La fidélité du questionnaire	125
Section 02 : La description statistique de l'échantillon de l'étude	127
1. Répartition des membres de l'échantillon selon le sexe	127
2. Répartition des membres de l'échantillon selon l'âge	128
3. Répartition des membres de l'échantillon selon l'expérience	129
4. Répartition des membres de l'échantillon selon l'effectif de service d'audit	129
5. Répartition des membres de l'échantillon selon la certification	130
Section 03 : L'analyse et l'interprétation des axes de l'étude	131
1. L'environnement de l'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes est-il conforme aux exigences du référentiel international d'audit ?	131
1.1. L'existence et la non-existence des comités d'audit	131
1.2. Le rattachement de l'audit interne	132
1.3. La nomination du responsable de l'audit interne	133
1.4. La suffisance et l'insuffisance des ressources de l'audit interne	133
1.5. Les compétences des responsables d'audit interne	134
1.5.1. L'importance d'une formation ciblée	136
1.5.2. L'importance d'une expérience dans le domaine	137
2. L'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à l'amélioration du gouvernance d'entreprise ?	138
2.1. La revue des politiques et procédures de gouvernance	139
2.2. Le soutien des organes de gouvernance en cas de révélation majeures	139
2.2.1. Le soutien du conseil d'administration en cas de révélations majeures	139

2.2.2. Le soutien de la direction générale en cas de révélations majeures	140
2.3. L'offre en matière d'audits de la gouvernance	141
3. L'audit interne au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement au renforcement des systèmes de contrôle interne ?	144
3.1. Responsabilités de supervision du contrôle interne	144
3.2. L'offre d'audit interne en matière de contrôle interne	145
4. L'audit interne appliqué au sein des sociétés par actions algériennes contribue-t-il effectivement à la bonne gestion des risques ?	148
4.1. Le niveau de formalisation de processus de gestion des risques	148
4.2. L'offre d'audit interne en matière de processus de gestion des risques	149
Conclusion du chapitre 04	151
Conclusion générale	153
Bibliographie	160
Liste des tableaux et des figures	169
Annexes	172

