

**République Algérienne Démocratique et Populaire Ministère de
l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
UNIVERSITE DJILLALI LIABES DE SIDI-BEL-ABBES
Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion**



**Thèse en vue de l'obtention du diplôme
De doctorat en sciences économiques
Option : sciences financières**

Intitulé de la thèse :

**La contribution du contrôle interne et de l'audit à la performance de
l'entreprise. Fondement théorique et validation empirique dans le contexte
algérien**

Présentée Par :

Mme BELLAHA Hadjer

Sous la direction du :

PR. SALAH Elyas

Présentée devant le jury composé de :

Mr BACHOUNDA Rafik	professeur	université Sidi Bel Abbas	président
Mr SALAH Elyas	professeur	université Sidi Bel Abbas	encadreur
Mr GHRISSI Elaarbi	professeur	université de Mascara	examineur
Mr KAZIAOUEL M.Chokri	maitre de conférences A	université Sidi Bel Abbas	examineur
Mr DEROUICHE Ammar	maitre de conférences A	université de Ain temouchent	examineur
Mme SLIMANI Malika	maitre de conférences A	université de Mascara	examinatrice

Année Universitaire 2020/2021

Remerciement

Je remercie Dieu tout puissant de m'avoir donné force, volonté, patience et courage.

Je voudrais tout d'abord adresser toute ma reconnaissance à mon directeur de thèse, Monsieur SALAH Elyas, pour sa patience, sa disponibilité et surtout ses judicieux conseils, qui ont contribué à alimenter ma réflexion.

Mr BACHOUNDA Rafik et Mr BAHIRI Kada ont pris le temps de m'écouter et de discuter avec moi. Leurs remarques m'ont permis d'envisager mon travail sous un autre angle. Pour tout cela je les remercie.

Je tiens à témoigner toute ma reconnaissance aux membres de jury qui m'ont fait l'honneur de participer au jury de soutenance.

Je tiens à remercier particulièrement Mr DRIFF Aboubekour Sedik maître de conférences en informatique pour son soutien inconditionnel et son aide précieuse Mme GHRIBI Sara maître de conférences au Centre Universitaire Belhadj Bouchaïb - Ain Témouchent pour avoir relu et corrigé mon mémoire. Ses conseils de rédaction ont été très précieux.

J'adresse mes sincères remerciements à tous les professeurs, intervenants et toutes les personnes qui par leurs paroles, leurs écrits, leurs conseils et leurs critiques ont guidé mes réflexions et ont accepté de me rencontrer et de répondre à mes questions durant mes recherches.

Mes parents, pour leur soutien constant et leurs encouragements.

Dédicace

"Tu n'es plus là où tu étais, mais tu es partout là où je suis"

Victor Hugo

Je dédie cet humble travail

A la mémoire de mon cher petit frère « Seif Elislem » qui nous a quitté
très tôt

Résumé

De nos jours, les entreprises sont confrontées à de nombreux défis, tels que la concurrence intensive, la mondialisation, les turbulences de l'environnement économique... pour lesquels la performance est très sensible. Il paraît évident que, dans les années à venir, réussiront uniquement les entreprises qui seront plus aptes à tirer profit des opportunités et à réduire les menaces auxquelles elles seront confrontées.

De ce fait, considérant le poids et l'importance de cette fonction, nous nous sommes intéressés, dans le cadre de notre étude, à l'impact de l'audit interne en tant qu'instrument au service de la performance d'entreprise et à l'analyse de sa contribution dans l'amélioration de ce processus dans les entreprises algériennes.

Mots clés : audit interne, contrôle interne, efficacité, efficience, performance de l'entreprise.

Abstract

Nowadays, companies are facing many challenges, such as intensive competition, globalization, the turbulence of the economic environment ... to which their performance is very sensitive and directly affected. It has now become clear that only companies who take advantage of the opportunities and reduce the threats they face will succeed. Therefore, considering the weight and the importance of this function, we were interested, within the framework of our study, in the impact of the internal audit as an instrument at the service of the company performance and to the analysis of its contribution in improving the present process in Algerian companies.

Keywords: internal audit, internal control, effectiveness, efficiency, company performance.

Liste des tableaux

Tableau 1 : Exemple de grille de séparation de tâche

Tableau 2 : Performance interne et performance externe

Tableau 3 : principales différences entre l'audit des performances, et l'audit traditionnel

Tableau 4 : Audit de l'efficience et audit de l'efficacité des programmes

Tableau 5 : sous-catégories atypiques d'audit des performances

Tableau 6 : échantillon de recherche

Tableau 7 : Le degré de l'échelle Lickert

Tableau 8 : coefficients de corrélation des phrases d'axe 1 : Audit Interne et son degré total

Tableau 9 : coefficients de corrélation des phrases d'axe 2 : Contrôle interne et son degré total

Tableau 10 : coefficients de corrélation des phrases d'axe 3 : Performance et son degré total

Tableau 11 : coefficient de fiabilité « alpha de Cronbach » de chaque axes et global

Tableau 12: Distribution de l'échantillon selon la Profession

Tableau 13 : Distribution de l'échantillon selon l'expérience professionnelle

Tableau 14 : Distribution de l'échantillon selon la taille entreprise

Tableau 15 : Distribution de l'échantillon selon le Secteur d'entreprise

Tableau 16 : Distribution de l'échantillon selon la Disposition d'audit interne

Tableau 17 : Effectifs, moyennes et écart-type des réponses pour l'axe « Audit Interne »

Tableau 18 : Effectifs, moyennes et écart-type des réponses pour l'axe « Contrôle interne »

Tableau 19 : Effectifs, moyennes et écart-type des réponses pour l'axe

« Performance

Liste des figures

Figure 14 : Modèle de FRAP

Figure 2 : Exemple de grille de séparation de tâche

Figure 3 : Pyramide du COSO

Figure 4 : Le cube de COSO

Figure 5 : la pyramide du pont de Nemours

Figure 6 : triangulaire des relations entre objectifs, moyens et résultats.

Figure 7 : Modèle de recherche

Figure 8 : Répartition de l'échantillon selon la fonction

Figure 9 : Répartition de l'échantillon selon l'expérience professionnelle

Figure 10 : Répartition de l'échantillon selon la taille de l'entreprise

Figure 11 : Répartition de l'échantillon selon les Secteurs d'activité des entreprises

Figure 12 : Répartition de l'échantillon selon l'existence du service d'audit interne

Figure 13 : test sur les résidus

Liste des abréviations

ICAS: institute of Chartered Accountants in Scotland

IIA: The Institute of Internal Auditors

IFAC : International Federation of Accountants

IFACI : Institut français de l’audit et du contrôle interne

PWC: price waterhouse coopers

ISA: International Standard on Auditing

FRAP : feuille de révélation et d’analyse de problème

QCI : questionnaire de contrôle interne

SCF : système comptable financier

IASB: International Accounting Standards Board

NAA: Normes Algériennes d’Audit

IAS: International Accounting Standards

COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques

COCO: Criteria of Control Board Guidance on Control

CICA: Canadian institute of chartered accountant

ROI: return on investment

ROE: return on equity

ROCE: return on capital employed

EVA: economic value added

KPIS: Key Performance Indicators

Spss: Statistical Package of Social Sciences

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale :

Le contrôle interne, synonyme de maîtrise des activités, est une pratique ancienne. Il s'est toutefois vu renforcé ces dernières années sous l'impulsion des législations successives faisant suite à des scandales financiers. En effet, plusieurs lois, chartes de bonne conduite **et** autres dispositifs ont été promulgués pour faire face au nombre important de scandales financiers qui ont ébranlés le monde des affaires. Des lois comme la Loi Sarbannes-Oxley aux Etats-Unis ou la Loi sur la Sécurité Financière en France ou sur la Renforcement de la Sécurité des Relations Financières en Tunisie ont suscité l'intérêt des différents acteurs sur les marchés financiers. Ils ont donné lieu à plusieurs réformes tentant de protéger les investisseurs et d'améliorer la performance des firmes.

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur à légiféré de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne. Ceci afin de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur.

Les auditeurs internes ont pour mission d'aider les entreprises à atteindre leurs objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, les principaux facteurs de management des risques, de contrôle interne ainsi que leur organisation. Cela permet à l'entreprise d'anticiper les problèmes potentiels futurs et d'identifier les faiblesses actuelles. Cela permet également à une entreprise d'identifier les processus et les contrôles qui ne fonctionnent pas efficacement et offre la possibilité de renforcer leur efficacité. A cet effet, l'audit interne doit être employé avec pertinence. Son utilisation impose une déontologie rigoureuse reposant sur l'indépendance, l'objectivité, la loyauté et la confidentialité.

Un système de contrôle interne efficace est une composante essentielle de la gestion d'une entreprise et constitue le fondement d'un fonctionnement sûr et prudent. Il concerne l'institution dans toutes ses activités et s'applique aux biens, aux individus et aux informations, quelles que soient les circonstances ou l'époque de l'année. Toutefois, on ne peut contrôler que ce qui est organisé. En conséquence, l'ensemble des activités de l'institution doit, au préalable, être structuré (définition des niveaux de contrôle, organisation rigoureuse de la fonction). Pour tout ce qui précède, l'adoption d'un référentiel dédié au contrôle interne s'avère indispensable.

La performance des firmes a été définie par la théorie de l'agence comme le fruit des choix organisationnels. La performance est l'une des priorités aux yeux des différents responsables de l'entreprise et revêt une grande importance aux yeux de ses différents partenaires, dirigeants, investisseurs ou salariés. C'est un objectif à atteindre. Pour cela plusieurs auteurs ont traité de la performance de l'entreprise et des meilleures façons pour réaliser de bonne rentabilité et de l'améliorer.

Par ailleurs, certains auteurs comme Charreaux (1997) estiment que des mécanismes de contrôle tels que la gouvernance ou l'audit ont un impact inéluctable sur la performance.

Dans cette perspective, le présent travail vise la mise en exergue l'importance de l'audit interne comme outil d'amélioration de la performance ainsi que la façon avec laquelle il contribue pour prendre en compte une vision plus globale de la performance de l'entreprise. Une performance longtemps perçue comme un concept unidimensionnel, mesurée par le seul profit, en raison du poids des propriétaires dans le processus de décision.

Or, dans un contexte économique en pleine mutation, la performance d'une entreprise ne peut plus se juger selon la seule perspective financière.

Problématique de recherche :

Nous abordons de manière exhaustive la relation étroite qui prévaut entre l'audit interne et la performance d'entreprise, sachant que cette relation a une grande importance au sein des entreprises. Ces dernières années, ces entreprises sont obligées non seulement de créer une fonction d'audit interne mais aussi de renforcer son rôle, ce mécanisme peut conduire ces entreprises à créer la valeur ajoutée en répondant aux attentes des parties prenantes.

Dans ce contexte nous posons la question principale de notre étude, à savoir : **Le contrôle interne ainsi que l'audit interne peuvent-ils contribuer à accroître l'efficacité des opérationnels ainsi l'efficience de l'organisation et, en conséquence, améliorer la performance de l'entreprise ?**

De cette question principale découlent les questions secondaires suivantes :

- 1- Quel est le rôle l'audit pour assurer de bonnes performances de l'entreprise ?
- 2- La fonction d'audit interne dans les entreprises algériennes veille-t-elle à l'efficacité et l'efficience du dispositif de contrôle interne ?
- 3- Quel est le domaine d'activité spécifique à l'Audit de performance ?

Ce sont en effet autant de questions auxquelles il faudrait répondre pour pouvoir cerner ce sujet.

Hypothèses de recherche :

Pour aborder cette problématique, nous allons examiner les hypothèses suivantes :

H1- L'audit interne demeure une fonction incontournable dans l'amélioration de la performance durable dans l'entreprise

H2- L'audit interne peut contribuer à rendre l'entreprise plus performante en évaluant son dispositif de contrôle interne

H3- La bonne conduite d'une mission d'audit interne assure la maîtrise des risques de l'entité.

H4- La performance d'une entreprise peut être accrue grâce au respect méticuleux des recommandations des auditeurs et au suivi permanent de celles-ci.

Méthodologie de recherche :

Une démarche scientifique se doit d'être rigoureuse, c'est-à-dire, suivre une méthode claire et adaptée au problème ou à la question posée. Les méthodes consistent toujours à offrir des explications causales déductives et à les tester par le moyen de prédiction.

Pour apporter les éléments de réponse aux questions de recherche posées, il nous a semblé plus approprié d'adopter la méthode de recherche empirique, mobilisant des outils dans le domaine de la statistique et de l'économétrie dans le but de traiter et d'analyser les données collectées sur des échantillons d'étude.

L'intérêt du sujet :

Ce travail de recherche se donne pour objectif de faire ressortir l'impact de l'audit à l'amélioration de la performance d'une entreprise pour sa pérennité.

Plus particulièrement, cette thèse vise deux objectifs. Le premier objectif est de cerner et de comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il assume dans l'organisation.

L'intérêt particulier du thème que nous avons choisi revient à l'importance de l'audit interne, notamment dans un contexte spécifique des organisations algériennes. En effet, les objectifs annoncés dépendent dans une grande proportion du degré d'implication et de l'impact de cette fonction dans l'entreprise, Nous abordons de manière exhaustive la relation étroite qui prévaut entre l'audit interne et la performance de l'entreprise.

Etudes précédentes :

- 1- **L'étude de Mr. ZIANI Abdelhak** : thèse de doctorat en sciences économiques ; intitulée : « Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas Entreprises Algériennes en 2013/2014 »

L'objectif de la thèse est de savoir comment l'audit interne peut vraiment contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise, et ce à travers l'évaluation du système de contrôle interne, sa capacité de gérer les risques, la réduction de l'asymétrie d'information et à assurer la protection des droits des parties prenantes.

L'enquête basée sur le traitement de questionnaires adressés à un ensemble entreprises algériennes.

Selon les résultats de cette étude, l'application des normes internationales d'audit interne et surtout la norme d'indépendance peut aider l'audit interne à atteindre ces objectifs ;

Selon cet auteur, les entreprises algériennes en général n'attachent pas de l'importance à la formation de leur personnel en matière d'audit ; de même qu'elles n'accordent pas beaucoup d'attention à la formation continue de leurs auditeurs internes notamment en ce qui concerne l'évolution de cette fonction et la gestion des risques.

- 2- **L'étude de Mr. BARNIA Mohamed** : thèse de doctorat en sciences économiques : intitulée : « La création de valeur ajoutée socio-économique par l'audit interne : cas d'entreprises marocaines en 2015 »

L'intérêt de cette étude est de vérifier si la qualité de l'environnement de contrôle au sein de ces organisations, l'absence de comités d'audit ou leur composition inadéquate, l'absence de processus de management des risques, de contrôle interne et de gouvernement d'entreprise formalisés ainsi que la compétence des Auditeurs

Internes permettent l'exercice d'un Audit Interne à valeur ajoutée.

Pour rechercher des solutions permettant l'amélioration de la pratique et l'efficacité de l'Audit Interne, le chercheur à mener une analyse et un examen de ladite pratique et ce, à travers des entretiens avec les directeurs de l'audit interne au sein des organisations marocaines.

Parmi les résultats de cette étude on trouve :

L'absence de processus de management des risques et des cartographies des risques. Ce qui oblige les Auditeurs à dépenser plus de temps et d'énergie à programmer, planifier et exécuter les missions ;

La non formalisation du processus de « Contrôle Interne » : Organigrammes nominatifs, fiches de postes, délégations des pouvoirs et les procédures et méthodes, ce qui rend son évaluation très difficile ;

3- L'étude de Mr. TIGUIT Hasna : « Social audit as a tool for improving corporate performance : theoretical analysis » : article publié dans la revue Revue Internationale des Sciences de Gestion.

Cette recherche sert à proposer un cadre d'analyse théorique pour l'audit social. Ainsi on cherche à répondre à la question de la contribution de l'audit social dans la performance de l'entreprise, et ce selon une approche de la performance globale et une autre de la performance économique.

Lors de cette recherche l'auteur explique que l'audit social contribue à une amélioration importante de la performance, et ce à travers un certain nombre de points qu'il a détaillé. Ainsi, l'audit social peut influencer positivement le cadre général de la performance. Toutefois, il peut intervenir sur un cadre plus particulier, c'est celui de la performance économique de celle-ci.

4- **L'étude de Dr. MAGHNEM Mohamed et Pr. BERRAG Mohamed :**
intitulée : « Le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la qualité de l'information financière, cas d'un échantillon d'entreprises algériennes en 2019 »

Cette étude vise à mettre en lumière la contribution du contrôle interne dans la qualité de l'information financière, en matière de détection et prémunir les fraudes et malversations des employés et de la direction, ainsi que le non-respect des lois et normes comptables en vigueur.

Un questionnaire a été conçu et administré auprès d'un échantillon de 60 entreprises économiques algériennes. A l'issue de l'analyse des données et le test d'hypothèse, l'étude a conclu que le système de contrôle interne participe dans l'amélioration de la qualité de l'information financière au sein des entreprises économiques de l'échantillon, notamment en matière de respect du SCF, lois et règlements en vigueur, la détection et divulgation des fraudes et malversations.

5- **L'étude de NOUBIGH Eya :** « Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise ». Article publié dans la revue française « La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité » en 2008,

Cet article traite de l'impact des mécanismes de gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise ; l'auteur a utilisé les modèles de Panel pour l'estimation empirique sur un échantillon correspondant à la population des entreprises tunisiennes cotées sur la BVMT entre 2002 et 2005. Pour l'estimation de la performance, l'auteur a retenu trois mesures le ROA, le Q de Tobin et le ratio de Marris. Pour appréhender la gouvernance il a retenu le conseil d'administration, sa taille, son indépendance et la concentration du capital. Pour l'estimation de la qualité de l'audit, il a retenu l'indépendance de l'auditeur et sa compétence.

En conclusion, l'auteur a noté que les mécanismes de gouvernance et l'audit ont un impact significatif sur la performance, bien que le sens de cet impact reste indéterminé.

Les résultats empiriques présentent des résultats mitigés, qui diffèrent selon la mesure de performance retenue. Ceci est tout à fait en accord avec une nouvelle approche qui indique que c'est plutôt la performance qui guide les choix du mode de la gouvernance et non pas les mécanismes de la gouvernance qui expliquent la performance, comme il est généralement admis. Pour Burkhart et al. (1995), la structure actionnariale optimale d'une société dépend de ses performances. Une entreprise performante a intérêt à avoir un actionnariat dispersé, afin que ce dernier limite les interventions indésirables des investisseurs. Mais, lorsqu'une société n'a pas de bons résultats, un actionnariat concentré serait préférable pour favoriser un contrôle actif.

Contrairement aux travaux de recherches antérieurs qu'on estime pour notre part partiales, réductrices et spécifiques puisque n'abordant que l'aspect financier de la performance, nous avons adopté une démarche holistique couvrant et abordant sur différents niveaux de la performance.

C'est pourquoi l'orientation prise dans la présente thèse est de tenter de définir comment l'audit interne contribue à l'atteinte des objectifs financiers et opérationnels que l'entreprise se fixe au préalable et dont dépend sa réussite.

En outre, nous constatons que ces recherches ont examiné la relation en réduisant la performance à une seule dimension, celle financière. En conséquences, il nous est apparu opportun d'examiner la nature de cette relation dans un contexte algérien en abordant le concept de la performance dans un contexte plus global incluant notamment les dimensions économiques organisationnelles, environnementales et sociales.

Structure de la thèse :

Cette thèse est articulée autour de quatre chapitres. Les trois premiers chapitres sont d'ordre théorique ; ils sont consacrés à la revue et l'analyse de la littérature relative à notre sujet de recherche.

Dans le premier chapitre intitulé ; « le fondement théorique de l'audit interne », nous avons présenté les concepts fondamentaux de l'audit interne afin d'apporter un éclairage sur l'activité et d'aller du plus simple au plus complexe.

Dans le deuxième chapitre, qui a pour titre : « le contrôle interne », on s'est attaché à expliquer ce qu'est et ce que recouvre le concept de contrôle interne. Ensuite nous avons cherché à identifier, à partir de grands principes conceptuels et réglementaires, les acteurs et les moyens fondamentaux pour structurer un dispositif de contrôle interne. Enfin, et comme le contrôle interne ne peut être considéré comme une assurance absolue, nous avons exposé les limites de ce type de contrôle.

1. Le troisième chapitre : « la performance de l'entreprise » traite la notion de la performance, de sa mesure et de son évolution dans la théorie classique de l'organisation, avec une présentation du rôle du conseil d'administration dans la réalisation de la performance et de sa mesure et ce à la lumière de la théorie de la gouvernance.

Le dernier chapitre est d'ordre empirique. Intitulé : « Impact de l'audit interne et du contrôle sur la performance dans le contexte algérien ». Il concerne la confrontation du modèle conceptuel au terrain de recherche. Ce chapitre repose sur l'administration et l'exploitation d'un questionnaire adresse à un ensemble d'entreprises algériennes ainsi que des entretiens avec des responsables de la fonction d'audit interne.

CHAPITRE I

**Fondement théorique de
l'audit interne**

Introduction :

L'audit a parfois été considéré sous un angle exclusivement pratique, dernier privilège des professionnels, souvent renforcé par l'utilisation d'un langage comptable et financier. Il est vrai que les obligations législatives des années 2000 ont conduit à un renforcement du poids de la fonction d'audit pour les sociétés. Notait que l'audit n'avait reçu qu'un intérêt très limité de la part du monde « académique » : ce n'est plus le cas aujourd'hui. La richesse de ses fondements théoriques, économiques et sociaux, l'actualité de ses problématiques pour les sciences de gestion font de l'audit une discipline transversale, au centre des préoccupations des managers.

Ces derniers, responsables des processus au sein d'une entreprise, sont, à ce titre, particulièrement attentifs à leur bon fonctionnement. Dans la mesure où les organisations ont cherché à maîtriser l'incertitude par la mise en place de contrôles et de procédures, l'audit s'appuie sur leur revue critique, en vue d'aboutir à l'appréciation et à l'évaluation des processus en place.

En ce sens, l'audit s'applique à des domaines divers, dont la logique commune est une revue des risques, afin de déterminer les principales zones critiques à examiner : ceci en fait une activité de vérification par exceptions, qui se fonde principalement sur l'examen des contrôles en vigueur.

Ce chapitre met en évidence le développement conceptuel de l'audit. Il présente quelques réflexions sur l'audit en tant que discipline. Nous essayerons d'aborder en premier lieu des généralités sur la fonction de l'audit, à travers : son historique et sa définition. Puis, dans la deuxième section, nous nous consacrerons sur les autres disciplines voisines de l'audit interne, à savoir l'audit externe, le contrôle interne, l'inspection. Dans la troisième section nous aborderons les différents outils de

l'audit interne. Enfin, et dans la dernière section, nous présenterons évolution de la fonction d'audit en Algérie.

Section 1 : le positionnement de la fonction de l'audit

1- Définition et évolution :

Le rôle qu'englobe le terme d'audit interne et qui constitue l'objet de notre réflexion à des origines anciennes développées à travers les siècles. Il est donc nécessaire avant de le définir ainsi que ces méthodes, de présenter un aperçu historique de l'audit.

1-1 Historique et évolution:

Historiquement, les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. avaient compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques. Plus tard, dès le III^e siècle avant J.C, les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. C'est de cette époque que provient l'origine du terme « audit », dérivé du latin *audire* qui veut dire « écouter ». Les questeurs rendaient en effet compte de leur mission devant une assemblée constituée d'« auditeurs » . (RAFFEGEAU Jean, 1994)

Par la suite, le développement des pratiques de contrôle des comptes a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales. Ce n'est cependant qu'à partir du XIX^e siècle que ces pratiques se sont développées de manière systématique tant dans leur ampleur que dans leurs méthodes en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement. Ce développement s'est effectué selon trois grandes phases historiques (Carpenter B.W., 1993) :

- Jusqu'à la fin du XIXe siècle, la finalité de l'audit était orientée principalement vers la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables ;
- À partir du début du XXe siècle, la nécessité d'émettre un jugement sur la validité globale des états financiers apparaît parallèlement à la recherche de fraudes ou d'erreurs. Les méthodes de sondages sur les pièces justificatives, par opposition à leur vérification détaillée, font leur apparition. Cette évolution a été imposée par la forte croissance de la taille des organisations contrôlées qui a augmenté le coût des audits ;
- Après le milieu du XXe siècle, la finalité affirmée de l'audit se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise s'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale. En effet, face à l'augmentation de la taille et de la complexité des entreprises, les auditeurs ont peu à peu assimilé l'intérêt de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable. (Thiery-Dubuisson, 2009)

Ainsi un noyau professionnel naquit au XVIII^e siècle.

A cette période il y a eu floraison d'énormes banqueroutes scandaleuses qui a accompagné les balbutiements du capitalisme populaire avec entre autre la faillite en 1720 en Angleterre de la « South Sea Company », Le premier travail d'un audit externe a été fait par un expert-comptable indépendant à la suite de ce scandale. Cet évènement a créé un précédent dans l'histoire de l'audit.

Plus tard, avec la révolution industrielle en Angleterre plusieurs usines ont été financées par les actionnaires, cette situation a nécessité l'obligation à la fois interne et externe de mettre en place des audits afin de protéger le public.

En 1854 la création de la plus ancienne des associations actuelles, il s'agit de « L'institute of Chartered Accountants in Scotland » qui s'est efforcé de bâtir une

communauté de professionnels tout au long de ces années ; l'objectif étant de construire une profession comptable forte afin de doter la communauté des affaires des meilleurs comptables.

C'est ainsi qu'à titre d'exemple KPMG, le premier réseau en France de prestations de services d'audit, d'expertise comptable et de conseil est devenu le principal partenaire de L'I.C.A.S.

Les gouvernements ont joué aussi un rôle très important dans la professionnalisation de cette activité, ainsi en France des décrets ont créé l'ordre des experts comptables & comptables agréés en 1945, ainsi que la Compagnie nationale des Commissaires aux comptes en 1969.

Le rôle de l'audit moderne, résultat de cette évolution historique, est aujourd'hui suffisamment stabilisé aux yeux de la profession pour qu'elle puisse en proposer une définition précise à la lumière des pratiques constatées. (IFACI, 2013)

1-2 La définition de l'audit :

Dans le champ de la recherche, de nombreuses études discutent la définition de l'audit.

Bécour et Bouqui, définit l'audit comme 'l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes.'" (Bécour J.C, 2008)

(Mark & Jieying, 2014) L'exposent comme « une appréciation de la crédibilité de l'information financière, qui améliore l'efficacité de l'allocation de ressources en réduisant le risque d'asymétrie de l'information ». Quant à (Will, 1995), il considère que « l'audit est compris, de façon générique, comme une appréciation indépendante, critique et compréhensive de l'information ». En 2004, Chemangui conclut que l'audit est « un examen critique qui permet de vérifier les informations

données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les systèmes mis en place pour les traduire » (Chemangui, 2004). Par ailleurs, (Stewart, 1984) avance une définition de l'audit comme un moyen répondant à l'obligation de rendre des comptes. Selon cet auteur « l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, par la communication à des personnes autres que les personnes ayant déléguées leur pouvoir, possédant les capacités de faire des critiques franches ».

Enfin, nous évoquons les définitions proposées par deux organismes favorisant l'excellence de la recherche en comptabilité dans le monde.

Premièrement, il s'agit de l'IIA (the Institute of Internal Auditor)

« L'audit est une fonction d'assistance au management. Issue du contrôle comptable et financier la fonction audit recouvre de nos jours une conception beaucoup plus large et plus riche répondant aux exigences croissantes de la gestion de plus en plus complexe des entreprises : nouvelles, méthodes de direction (délégation, décentralisation, motivation), informatisation, concurrence... » (audit, 2015).

Deuxièmement, une définition plus générale de l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) :

« La mission de l'audit est d'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.

L'audit 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 (IFACI, 2016).

Le temps est révolu où le déclenchement d'un audit était un signe de suspicion à l'égard des audités ; aujourd'hui l'audit est apprécié comme un examen salutaire l'équivalent de la maintenance préventive sur les outils industriels ou de l'assistance dans le diagnostic d'une défaillance repérée. Profession créatrice de valeur ajoutée, l'audit est un partenaire de la direction générale et du management notamment vis-à-vis de la maîtrise des opérations de l'organisation et la gestion des risques.

1-3 Les fonctions voisines de l'audit :

Dans le domaine du contrôle des organisations au sens large, l'activité d'audit en est un élément essentiel mais n'en a pas pour autant le monopole. Au fur et à mesure de l'évolution des structures managériales des organisations diverses fonctions sont apparues avec chacune ses spécificités, mais concourant toutes, peu ou prou, au phase de planification, de mise en œuvre et de contrôle des activités d'une organisation. (Tremblay & Malsch, 2012)

Nous citerons parmi les missions connexes à l'activité d'audit :

- Le contrôle de gestion
- Le contrôle interne
- L'inspection.

1-3-1 l'audit et le contrôle de gestion :

Il y a encore peu de temps nombreux étaient ceux qui discernaient mal la frontière entre les deux fonctions. Une des causes tient sans doute au fait qu'elles ont suivi des évolutions comparables.

De même que l'audit est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations ; de même le contrôle de gestion est

passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise.

On peut le définir schématiquement comme étant l'activité permettant le pilotage économique et financier de l'organisation. (RENARD, 2017)

1-3-2 : l'audit et le contrôle interne :

La mission de l'audit consiste à évaluer et améliorer le dispositif de contrôle interne, il en constitue à l'évidence l'une des composantes fondamentales.

Le contrôle interne vise à donner aux responsables de l'entreprise une assurance raisonnable que les objectifs fixés seront atteints, l'audit vise à leur donner une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations en évaluant le processus de contrôle interne et en faisant des propositions pour l'améliorer, autrement dit, l'audit évalue le contrôle interne et vérifie qu'il introduit bien les actions souhaitables, c'est-à-dire qu'il permet de s'assurer qu'il est efficace et efficient.

Si l'audit est une fonction exercée par quelques personnes liées hiérarchiquement à l'instance suprême de l'entreprise, le contrôle interne est un processus exercé par tout l'ensemble du personnel. (IFACI, 2015)

1-3-3 : l'audit et l'inspection :

Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait, font de l'audit, et on trouve aussi des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'audit. (RENARD, 2017)

Ces confusions trouvent leur origine dans :

- La position dans l'organisation : comme l'audit interne l'inspection est une structure hiérarchiquement rattachée au plus haut niveau de l'organisation ;
- Le vocabulaire : il existe au niveau de certaines organisations des structures d'audit interne dont le nom contient le terme « inspection
- La confusion des champs : dans certaines organisations des inspecteurs/auditeurs qui effectuent tantôt des missions d'audit et tantôt des missions d'inspection, en fonction de la nature de la mission ils changent de casquettes.

Les divergences :

- L'inspecteur a pour rôle de contrôler le travail des hommes alors que l'auditeur a pour rôle d'observer et d'analyser comment les opérations sont réalisées, les activités sont gérées et les processus fonctionnent. En d'autres termes, dans le cadre d'une mission d'audit l'audité est un partenaire alors que dans le cadre d'une mission d'inspection l'inspecté fait partie de l'objet de la mission.
- L'inspecteur intervient d'une manière inopinée alors que l'auditeur interne n'intervient que sur la base d'une mission programmée et planifiée d'avance.
- Une mission d'inspection conduit à des sanctions des inspectés alors qu'une mission d'audit conduit à une meilleure maîtrise des opérations du domaine audité. (Boudriga, 2012)

Section 2 : Méthodologie de l'audit

Aujourd'hui l'objectif d'une mission d'audit est d'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise. Cependant, cette mission sera centrée sur les processus de gestion des risques. En effet, les analyses de l'enquête menée par PricewaterhouseCoopers (PWC) en 2008 sur l'audit interne en 2012, a montré que la mission d'audit est fixée en 2012 sur la gestion des risques. (PWC, 2012)

On peut distinguer deux types de missions de l'auditeur internes : des missions d'assurance et des missions de conseil. (Chandler, 2008)

Dans le premier cas, l'auditeur formule en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur un processus, un système ou tout autre sujet. Il détermine la nature de ses missions.

Dans le deuxième cas, Les missions de conseil sont généralement réalisées à la demande d'un client. Leur nature fait l'objet d'un accord avec ce dernier. (ESSEKKAKI & BOUAYAD, 2019)

Si l'audit a fait l'objet d'une formalisation conceptuelle importante permettant de rationaliser ses principes généraux, la question de la mise en œuvre concrète de cette conceptualisation reste posée. Il est facile, en effet, de parler de « risque » dans l'absolu, mais l'évaluation et l'interprétation de ce risque en situation doivent également être justifiées pour éviter toute apparence d'arbitraire. (HERRBACH, 2000) La démarche méthodologique à mettre en œuvre au cours de chaque mission d'audit a donc également été formalisée par la profession. En fait, chaque phase de la mission d'audit (qui a une finalité et des outils spécifiques) a fait l'objet d'une tentative de rationalisation grâce à la mise en place de méthodes structurées. Leur articulation a pour objectif de concrétiser en pratique le principe général de l'audit : l'ajustement des contrôles effectués à l'évaluation du risque.

La littérature sur les pratiques de l'audit dégage trois phases fondamentales de la mission d'audit d'une entreprise : la planification de la mission d'audit, la phase de réalisation et la phase de conclusion.

1-1 La planification de la mission d'audit (phase de préparation de la mission) :

Pendant cette étape l'auditeur réalise tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action ; il s'agit d'établir un ordre de mission, procéder à la prise de connaissance de l'entité à auditer et en fin identifier les points de contrôle et les risques associés.

1- L'initialisation de la mission (l'ordre de mission) :

L'ordre de mission est le mandat donné par la direction générale qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs. (Schick, 1990)

Mais la question qui se pose est : l'auditeur a-t-il un droit d'accès à l'information sans avoir une lettre de mission ?

La réponse est : Tant qu'il n'est pas mandaté, l'auditeur n'a pas plus le droit d'accès pour qui que ce soit. Donc toute mission d'audit doit commencer par un mandat. (ZIANI, 2014)

2- La prise de connaissance de l'unité auditée :

Elle consiste à préciser le champ de l'audit ; identifier les personnes à rencontrer ; collecter les documents et les rapports des audits antérieurs ; il y a lieu de lister tous les documents nécessaires à l'auditeur en vue de la prise de connaissance de l'entité auditée préalable a la mission. Lors de cette phase d'étude l'équipe d'audit doit :

- Avoir une vision globale de l'organisation auditée ;
- Identifier les processus ;
- Une prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration que l'on peut rencontrer dans le domaine ;
- La collecte des rapports d'audit antérieurs et autres analyses ou études d'organisation ;

Deux outils essentiels pour la prise de connaissance du domaine audité. Le schéma d'analyse d'une activité et le découpage en objets auditables.

3- Identification et évaluation des risques (ISA 315) :

L'auditeur doit obtenir une compréhension de l'entreprise et de son environnement y compris ses procédures de contrôle interne, et il doit évaluer les risques de présentation d'états financiers erronés qui ne fournissent pas une image fidèle de l'entreprise et de ses phénomènes économiques sous-jacents.

Les procédures d'évaluation du risque comprennent des enquêtes auprès des dirigeants et des autres employés de l'entreprise, des revues analytiques pour identifier les évolutions significatives ou anormales ; des observations et inspections. (pigé, 2017)

L'évaluation du système de contrôle interne : l'auditeur doit comprendre et évaluer le système de contrôle interne de l'entreprise ; son objectif n'est cependant pas de s'assurer de la conformité de la globalité du système de contrôle interne mais plutôt d'identifier les points de faiblesse ou de défaillance qui pourraient avoir une incidence sur la qualité de l'enregistrement et de la présentation des opérations. L'examen des procédures informatisées de traitement de l'information et de contrôle interne nécessite d'identifier clairement les manuels des contrôles automatiques (HENNICHE, 2014); les risques sont différents et doivent faire

l'objet de procédures d'audit adaptées. (Se reporter au chapitre 2 concernant le contrôle interne dans les détails)

L'évaluation des risques d'audit résiduels : l'auditeur doit identifier les risques d'audit qui ne pourront pas être couverts par le système de contrôle interne.

1-2 La phase de réalisation (vérification) :

L'auditeur va à présent se déplacer sur le terrain pour le déroulement des opérations de sa mission. Cette phase va débiter par une réunion d'ouverture qui va marquer le commencement des opérations. Par la suite, l'auditeur interne élabore le programme de vérification sur la base du rapport d'orientation.

L'auditeur doit avoir à ce moment précis, tous les outils nécessaires à l'examen. Autrement dit les informations récoltées durant la période de préparation doivent être exhaustives.

Chaque tâche du programme de vérification est précisée par une feuille de couverture, le détail figure dans les papiers de travail. L'auditeur clôt chaque section du travail terrain en reportant les dysfonctionnements constatés sur les feuilles de révélation et d'analyse de problème (FRAP). (GUYOT, 1995)

Réunion d'ouverture : Elle a pour objet de mettre en rapport les différents interlocuteurs, de manifester leur volonté de coopération, de prendre date pour la réunion de synthèse et de préciser éventuellement certains détails du programme.

Les points suivants peuvent donc être abordés :

- Présentation mutuelle des auditeurs et des audités (Présentation des compétences spécifiques de chaque auditeur et ses relations hiérarchiques dans la mission)
- Rappel de l'objet de l'audit et confirmation du programme
- Favoriser les échanges autour des différentes étapes de validation
- Préciser les horaires et conformer la date de la réunion de clôture,

Programme d'audit : est un document au niveau du service d'audit destiné à définir, planifier et suivre les travaux des auditeurs à travers des feuilles de couverture.

Il permet à l'auditeur de connaître les tâches à effectuer, des investigations à mener, des questions à poser, des points à voir, et même des procédures à rechercher. Mais, il faut bien noter que ce programme n'est ni une obligation ni une excuse.

Feuille de couverture : est le document, qui établit en deux temps, décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification, puis met en évidence les conclusions qui en ont été tirées. Elle est le document d'articulation entre le programme de vérification et le travail terrain d'une section avec ses conclusions. (SCHICK, VERA, & BOURROUILH-PARÈGE, 2002)

La feuille de couverture est établie en deux temps :

- Avant l'action : la feuille de couverture permet de décrire le but de l'action et les modalités (caractéristiques du test, contenu du questionnaire, plan détaillé du guide d'audit ou des interviews) de mise en œuvre d'une tâche.
- Après l'action : la feuille de couverture garantit une bonne présentation des résultats et conclusions (des réponses précises et une interprétation des résultats) et facilite la constitution du dossier synthétique et sa supervision.

Toute action d'audit doit être matérialisée par des objectifs, des modalités d'exécution du travail, décrites d'une manière compréhensible et vérifiable ainsi qu'une conclusion. La feuille de couverture formalise ces trois points.

D'après (Herbert, 1979) pour résoudre un problème, il faut préalablement le dissoudre. D'où les expressions "problem-dissolving" et "problem-solving". La "FRAP" est une technique (parmi d'autres) à considérer.

Feuilles de révélation et d'analyse de problème : La FRAP est un papier de travail par lequel l'auditeur peut présenter et analyser chaque dysfonctionnement. Elle facilite la communication avec l'audité concerné. Il est vulgarisée grâce à l'ouvrage de l'IFACI la conduite d'une mission d'audit interne (GUYOT, 1995)

Pour remplir la FRAP, l'auditeur doit respecter le schéma suivant :

- Constat
- Causes
- Conséquences
- Recommandations
- Problèmes.

Au fur et à mesure du déroulement du questionnaire de contrôle interne, l'auditeur relatera ses constats notamment les anomalies, les erreurs et les dysfonctionnements soulevés au niveau de la FRAP et cherchera ensuite à identifier les causes.

L'identification des causes ne consiste pas à identifier la défaillance mais l'origine de la défaillance. (Renard, 2010)

L'auditeur doit déterminer ensuite les conséquences de ces constats selon leur nature :

- Les conséquences financières
- Les conséquences juridiques
- Les conséquences économiques
- Les conséquences matérielles
- Les conséquences informationnelles
- Les conséquences partenaires

Une fois les conséquences déterminées, l'auditeur, avant de synthétiser les travaux ci-dessus dans la FRAP au niveau de la partie « problème », agira sur l'origine de

la défaillance en proposant un projet de recommandations pour aider l'audité à surmonter les lacunes relevées.

Avant de rédiger le rapport d'audit, une réunion avec les audités doit être tenue pour la discussion des constats relevés. Ainsi, l'ensemble des FRAP doit être communiqué aux audités au minimum deux jours avant la date de la réunion.

Les recommandations et suggestions émanant des audités et qui sont jugées pertinentes par l'auditeur doivent être intégrées dans les FRAP.

Figure 1 : Modèle de FRAP

Feuille de révélation et d'analyse de problème			
Papier de travail :	FRAP n :		
Problème :.....			
.....			
Faits :			
-			
-			
Causes :			
-			
-			
Conséquences :			
-			
-			
Amélioration proposée :			
.....			
.....			
Etablie par :	Revue par :	Soumise à avis de	
l'audité			
Le :	le :	nom :	le :

Source : établi par l'auteur

1.3.La phase de conclusion :

En effet une mission peut être considérée comme terminée, après que l'auditeur chargé de l'examen de l'entreprise auditée est pu répondre aux questions :

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

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

Cette phase est plus courte que les deux phases précédentes, elle commence par la réunion de clôture, elle se poursuit avec le rapport d'audit et elle s'achève par l'état des actions de progrès sans oublier le suivi de la mise en place des actions correctives.

1. La réunion de clôture :

Cette réunion regroupe les mêmes participants de la réunion d'ouverture Lors de cette réunion le responsable de la mission d'audit présente le projet de rapport puis donne l'occasion aux audités de formuler leurs commentaires, qui seront notées et pris en considération s'ils sont justifiés

La réunion de clôture doit faire l'objet d'un compte rendu intégrant les constats et recommandations qui conduisent à la rédaction du rapport d'audit interne final.

(The Institute of Internal Auditors, 2009)

2. Le rapport d'audit :

Ce rapport est le fruit d'un diagnostic et des examinations effectuées par les auditeurs internes tout au long de la mission. Ce rapport sert simultanément de document d'information pour la hiérarchie via une synthèse de quelques pages et un outil de travail duquel les audités peuvent entreprendre les actions correctives.

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats des missions (Norme 2400). La forme, le contenu et le calendrier de cette communication peuvent néanmoins varier d'une organisation à l'autre et d'une mission à l'autre. 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.

Les rapports d'audit interne constituent un moyen formel de transmettre à la direction générale, au Conseil et aux autres parties prenantes les constats d'audit, les risques associés ainsi que les pistes d'amélioration identifiées.

Bon nombre de services d'audit interne communiquent les résultats de leurs missions par des rapports comprenant les objectifs et le périmètre de la mission, les conclusions, les recommandations associées et les plans d'action du management.

Le style et la forme des rapports d'audit interne varient d'une organisation à l'autre. Ils peuvent suivre les modèles et les pratiques de communication de l'organisation, refléter sa culture et/ou intégrer les suggestions de la direction générale et du Conseil. Conformément à la Norme 2420, Qualité de la communication, « la communication doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile ». Le contenu et la granularité des rapports d'audit interne devraient être adaptés aux besoins de leurs destinataires. Aussi, certaines organisations peuvent juger approprié de les diffuser sous plusieurs formats ou versions. (LEMANT, 2002)

Un rapport est souvent structuré comme suit :

1. Titre
2. Objectif (but de la mission)
3. Périmètre (activité auditée, nature et étendue des travaux, limitations)
4. Contexte (bref descriptif de l'activité auditée ou explication du processus)

5. Remerciements et atouts (aspects positifs de l'activité ou du domaine audité(e), expression de gratitude pour la coopération de l'audité)
6. Évaluation de la mission (cotation, résultat [satisfaisant, mineur, non satisfaisant, positif, négatif])
7. Conclusions (opinion ou évaluation générale de la mission avec généralement une, mise en exergue des constats significatifs)
8. Constats (ou observations)
9. Liste de diffusion

3. Le suivi du rapport d'audit :

Le suivi des recommandations est une collaboration entre auditeurs et audités, qui commence par la formulation des recommandations il se dessine par la détermination des responsabilités pour chaque recommandation lors de la validation du projet de rapport , il se formalise par l'engagement des responsables audités dans le rapport sur des plans d'action , il se caractérise par la mise en place des actions de progrès agréées entre auditeurs et audités lors de la revue des réponses, il se manifeste par la diffusion périodique de l'état d'avancement des actions de progrès, il se termine avec une évaluation des résultats obtenus (GUYOT, 1995) ; lesquels seront remis aux commanditaires de la mission.

La mission d'audit ne s'arrête pas à la remise du rapport mais à la mise en place des recommandations. Les auditeurs internes doivent persister dans le suivi des applications des recommandations afin d'empêcher les audités à perpétuer le système de contrôle interne. (Rocco & Vanasco, 1998) en fait le suivi des actions de progrès a été exigé par la norme 2500 de l'audit interne qui stipule que l'ensemble de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management. (Vaurs, 2006)

Section 3 : Les outils de l'audit interne :

Afin de mener à bien sa mission, l'auditeur a besoin le long de son travail dès la phase de préparation jusqu'à l'élaboration du rapport d'un nombre d'outils et des méthodes pour collecter les informations, analyser les données, décrire l'état du système, ainsi que des outils de vérification et de validation. (Collins & Valin, 1992) Sur ce on distingue deux catégories d'outils utilisés :

1- Les outils d'investigation ou d'interrogation :

Qui offrent une aide aux auditeurs afin de formuler des questions ou répondre à des questions qu'ils (GERARD, J-F, C, & J, 2006) se posent.

Les outils d'interrogation sont :

- les sondages statistiques ou échantillonnages,
- les interviews,
- le questionnaire,
- les outils informatiques,
- les vérifications et rapprochements divers.

2- Les sondages statistiques ou échantillonnages :

2-1 La définition du sondage statistique :

Le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations effectuées sur un échantillon. (Becour & Bouquin,

1996)

Les sondages statistiques sont notamment utilisés lorsque l'objectif de l'auditeur est d'estimer une grandeur (valeur monétaire, fréquence, ...) pour une population de taille importante.

Souvent, il est très coûteux et voir impossible matériellement d'organiser un contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations d'un organisme. L'utilisation des sondages est une technique courante et nécessaire en audit, qui permet de se forger une opinion raisonnable et de formuler les recommandations adéquates pour les diligences normales.

2-2 Les modalités d'application :

Les recherches de l'auditeur interne peuvent être de trois natures différentes :

- ◆ Des sondages de dépistage : ce sont ceux que l'auditeur est susceptible de réaliser lorsqu'il recherche une erreur sur facture, des inexactitudes de données dans la paye, des omissions dans des mesures de qualité de fabrication, etc. Le sondage de dépistage est donc à considérer comme un test, une recherche permettant de déceler des dysfonctionnements.
- ◆ Des sondages pour acceptation : dans quelle proportion une procédure est-elle ou n'est-elle pas appliquée ? Est-ce que telle règle de sécurité est ou n'est pas connue ? Ici le sondage a un rôle mixte : dépistage possible si on ne connaît aucun élément de réponse ou appréciation de l'ordre de grandeur si on a découvert un dysfonctionnement.

- des sondages pour estimation des attributs : ils sont la plupart du temps purement informatifs.

Mais quel que soit le cas, le sondage statistique doit toujours être réalisé avec rigueur et ne pas s'arrêter aux résultats statistiques, mais il faut

rechercher plutôt les causes de ce résultat.

3- Les Questionnaires :

- **Le questionnaire d'audit :**

L'évaluation du système de contrôle interne nécessite la recherche des informations relatives à l'activité auditée. Pour cela l'auditeur utilise une batterie de questions pour avoir tout ce qu'il faut. C'est le questionnaire.

Le questionnaire est une liste de questions auxquelles on doit répondre par écrit. C'est en général l'auditeur qui reporte les réponses sur le questionnaire. Ce dernier est rempli après l'interview, à partir des notes prises et des documents obtenus.

Le questionnaire d'audit doit être aussi court que possible et les questions doivent être conçus de telle sorte qu'elles évitent toute ambiguïté, l'imprécision ou la confusion.

Par ailleurs, la méthode d'approche par le questionnaire dépend de la crédibilité des réponses données par les audités. A cet effet, il est nécessaire que l'auditeur interne procède à la vérification des données collectées. (Khelassi, 2007)

- **Le questionnaire de contrôle interne :**

Le questionnaire qui porte sur l'efficacité du système de contrôle interne de la fonction auditée est appelé « questionnaire de contrôle interne (QCI) ».

Le questionnaire de contrôle interne est une liste de questions auxquelles l'auditeur répond « oui » ou « non » (ou non applicable) afin de porter un diagnostic par simple lecture des réponses.

Ce questionnaire permet à l'auditeur d'apprécier le niveau et de porter un

diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée. Or, le questionnaire est bâti pour que les réponses négatives désignent les points faibles du dispositif de contrôle interne, et que les positives signalent les points forts. En fait, l'exploitation du QCI consiste ensuite pour l'auditeur à évaluer l'impact des « non » et à vérifier la réalité des « oui ». De plus, l'auditeur interne doit inclure le questionnaire de contrôle interne dans les documents du travail de l'auditeur.

On soulignera que les auditeurs internes qui utilisent le questionnaire du contrôle interne identifient plus les faiblesses en matière de contrôle interne que les auditeurs qui n'utilisent que la Narration et, par voie de conséquence, le questionnaire de contrôle interne est un véritable fil conducteur pour l'auditeur interne.

Le questionnaire de contrôle interne doit être revu par le responsable de mission d'audit avant la réalisation des sondages.

4- L'interview :

L'interview est un outil important que l'auditeur utilise dans sa mission. Ce n'est pas un entretien, ni une conversation parce que l'auditeur interne n'est pas comme un journaliste qui interviewe une star ou un homme politique. Ici l'auditeur c'est celui qui écoute : Auditer c'est écouter, et ce n'est pas un interrogatoire, dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur. Rappelez bien que l'auditeur interne ne doit pas accuser ou dénoncer. L'auditeur est arbitraire de jeux. L'atmosphère d'une interview d'audit interne doit être une atmosphère de collaboration. En audit interne, l'interview est coopérative.

Les sept règles d'une bonne interview : Pour que l'auditeur arrive à réaliser une bonne interview, il doit suivre les sept règles principales: (RENARD, 2017)

1ère règle : il faut respecter la structure ou bien la hiérarchie. L'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé.

2ème règle : L'interlocuteur de l'auditeur interne doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview. C'est-à-dire, il doit connaître clairement la mission de l'auditeur et ses objectifs.

3ème règle : Toutes les difficultés, les points fiables et même les erreurs et les anomalies doivent être citées en même temps, en rappelant le résultat de ses toutes dernières investigations.

4ème règle : Les conclusions de l'interview résumées avec l'interlocuteur doivent recueillir son adhésion avec d'être communiquées et les résultats d'une interview ne doivent pas être communiquées alors que l'intéressé ou l'audit n'a pas encore donné son avis sur les conclusions.

5ème règle : on doit garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les réponses.

6ème règle : L'auditeur interne doit savoir écouter. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute.

7ème règle : L'auditeur dans sa mission doit réaliser une interview et considérer son audité comme un égal dans la conduite du dialogue.

5- Les outils informatiques :

De nombreuses fonctions d'audit interne à l'échelle mondiale se sont tournées vers le microordinateur comme outil d'audit nouveau, un outil qui peut être utilisé non seulement par les auditeurs informatiques, mais par tous les auditeurs, à titre d'exemple, l'interrogation des fichiers. Informatiques qui sont une technique d'audit assistée par ordinateur. Elle consiste à extraire selon certains critères, et

éventuellement traiter, des informations existant sur les supports électroniques de l'entreprise, par exemple

La vérification des calculs et additions ; Les comparaisons de fichiers et d'extractions d'anomalies ; Les extractions d'échantillons ; Le tri des fichiers selon des critères prédéfinis (chekroun, 2013).

En effet, l'interrogation de fichiers informatiques constitue une des directions les plus prometteuses de l'audit moderne. Elle améliore l'efficacité de l'auditeur, tant directement comme outil performant de recherche et de calcul pour effectuer ses travaux, qu'indirectement comme familiarisation avec l'informatique.

Cet outil permet également à l'auditeur de vérifier la transmission des données brut afin d'établir une plateforme sécurisée permettant une bonne prise de décision. Ainsi, l'interrogation des fichiers informatiques est devenue de plus en plus un outil indispensable dans toute activité et procure un gain du temps considérable pour l'auditeur interne.

6- Les vérifications et rapprochements divers :

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

Les auditeurs internes n'y ont recours que pour s'assurer de la validité des opérations effectuées. Ainsi, il en existe de multiples techniques qui permettent d'obtenir une assurance raisonnable de la validité des informations fournies (GERARD, J-F, C, & J, 2006).

• Les vérifications :

Elles sont extrêmement diverses : les plus nombreuses sont les vérifications arithmétiques. Signalons à ce propos les erreurs croissantes dues à la pratique des tableurs. Ces vérifications consistent à vérifier non seulement les additions,

multiplications, mais aussi les reports. Bien que les systèmes de l'entreprise soient souvent automatisés, des erreurs ne sont pas totalement exclues. Il s'agit également, sans toutefois tout recalculer dans le détail de faire des estimations sur les calculs de coûts de revient, les amortissements, la rotation des stocks, etc.

Ajoutons à cette rubrique, la vérification de l'existence de documents. L'auditeur doit essayer de rechercher les preuves afin de valider les soldes des comptes. Dans cette recherche, il doit donner la préférence aux documents en provenance des tiers.

- **Les rapprochements :**

Les rapprochements constituent pour l'auditeur interne une technique de validation : on confirme l'identité d'une information dès l'instant qu'elle provient de deux sources différentes. Par exemple : effectif déterminé par le service du personnel et effectif connu de l'unité ; stock comptable et stock réel ; vente de produits à une filiale et achats de la filiale à la société mère ;

On peut ainsi multiplier les exemples, ces techniques sont souvent riches d'enseignements, toute différence révélant une anomalie.

- **La confirmation des tiers :**

Comme nous l'avons déjà vu, une des techniques qui a la plus grande force est la confirmation directe des tiers. Les principaux concernés sont : les clients, les fournisseurs, les banques, les avocats....

Les demandes de confirmation sont : une position à une date donnée (le solde du compte à une date donnée), les opérations d'une période, les litiges en cours, les signatures autorisées....

Ces demandes peuvent être fermées ou ouvertes. Par exemple, il est possible de demander à un client le montant dû à l'entreprise à une date donnée en précisant le

montant figurant dans la balance client de l'entreprise auditée. Inversement, lors d'une demande ouverte, le montant n'est pas précisé. (Autissier, 2001) D'une façon générale, les demandes de confirmation demandées aux clients sont fermées, celles aux fournisseurs et aux banques sont ouvertes.

Les outils de description sont :

- 2.- l'observation physique ;
- 3.- le narratif ;
- 4.- les organigrammes fonctionnels ;
- 5.- les diagrammes de circulation ;
- 6.- les grilles d'analyse des tâches.

7- L'observation physique :

Le travail de l'auditeur interne ne doit pas effectuer uniquement dans son bureau. L'auditeur doit aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique : Aller « sur le terrain » c'est comme allé dans une usine, visiter un secteur commercial, ...etc. ou même aller dans un autre bureau. Il existe trois conditions pour la bonne pratique de l'observation physique: (ZIANI, 2014)

- 1- L'observation ne doit pas être clandestine. En effet, l'auditeur interne doit informer les responsables, concernés de sa visite. La règle générale de l'audit interne est la transparence.
- 2- L'observation ne doit pas être ponctuelle : c'est-à-dire elle dure un certain temps ou bien elle est répétée à plusieurs reprises.
- 3- L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine.

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout

est observable. On peut observer les processus c'est-à-dire comment se déroule une opération de recrutement ou bien comme se déroule la sortie des camions. On peut observer les biens comme l'inventaire et les documents comme les lire et regarder les signataires des contrats par exemple. L'auditeur peut même observer les comportements des gens au travail, c'est-à-dire il observe que personne ne présente sa carte d'identification à l'entrée des bureaux.

8- Le narratif :

Il s'agit de décrire une réalité au moyen de texte écrit, d'une narration.

Avantage : il est à la portée de tous.

Inconvénient : présente le risque de lourdeur et de manque de rigueur ; l'auditeur se retrouve face à la question « jusqu'où aller dans les détails ? »

Pour compenser les limitations du narratif, il est judicieux d'y recourir en complément des diagrammes. (Iacolare, 2010)

9- Les organigrammes fonctionnels :

Selon le dictionnaire Larousse, un organigramme est un « Graphique de la structure d'une organisation complexe (entreprise, groupement, etc.), représentant à la fois les divers éléments du groupe et leurs rapports respectifs ».

Les organigrammes permettent donc de décrire et de comprendre les responsabilités respectives des membres du personnel ; leurs fonctions et leur autorité formelle.

Il est important de noter la possibilité d'existence de différences non négligeables entre l'organigramme officiel et les responsabilités réelles. Par exemple, une personne peut exécuter dans la réalité des tâches qui ne font pas partie de ses responsabilités formelles indiquée dans l'organigramme. (OBERT & MAIRESSE, 2010)

L'auditeur est souvent ramené à mettre à jour les organigrammes (s'ils ne reprennent pas les derniers changements) et/ou à rajouter ces propres commentaires (pour les ajuster à la distribution réelle des responsabilités ou pour clarifier certains aspects qui requièrent des précisions).

10- Les diagrammes de circulations :

Le diagramme est un descriptif normalisé (c'est-à-dire, réalisé selon des normes) d'un circuit d'informations ou d'une procédure.

Il s'agit d'un outil de visualisation et de synthèse offrant la possibilité de haute précision ; il est utilisé pour faciliter et accroître la compréhension d'un processus.

Souvent les cabinets ont développé des symboles standardisés et une méthode spécifique d'élaboration de ces diagrammes.

En pratique, dans le cas de processus complexes, il est possible de faire un diagramme de synthèse, qui montre l'ensemble du processus, puis de faire un diagramme de chaque service et chaque partie du processus. (GERARD, J-F, C, & J, 2006)

Parmi les règles à respecter pour la bonne lisibilité des diagrammes figurent celles relatives à :

- Subdiviser les diagrammes si la procédure est complexe,
- Respecter la chronologie des opérations (c'est-à-dire leur cheminement dans le temps) et ne Pas hésiter à mettre en évidence les « documents en attente »,
- Ne pas laisser les documents sans sources et sans destination,

- Utiliser une colonne commentaires qui permet de ne pas surcharger le diagramme. Il convient aussi de confirmer l'ensemble du diagramme avec l'interlocuteur.

11- Les grilles de séparation des tâches

Ces grilles complètent les autres outils descriptifs. Elles permettent de visualiser les différentes tâches et fonctions réalisées pour chaque procédure par les différents intervenants. Elles permettent, par exemple, de constater si les tâches d'exécution sont séparées des tâches de contrôle ; c'est-à-dire quelles sont réalisées par des personnes différentes. (BERNARD, GAYRAUD, & ROUSSEAU, 2013)

- La séparation des tâches est un mécanisme de contrôle interne.
- La grille de séparation des tâches est un outil de l'audit.

Figure 2 : Exemple de grille de séparation de tâche

	R. magasin	R. achat	Comptable	Gestionnaire	Directeur
Réception	X	X			
Contrôle qualité		X			
Rapprochement facture / BC / BR		X			
Comptabilisation			X		
Ordonnancement				X	
Etablissement chèque			X		
Signature chèque					X
Envoi chèque			X		

Source : établi par l'auteur

Section 4 : Evolution de l'audit en Algérie

L'audit n'a réellement vu le jour qu'avec l'événement des réformes économiques portant autonomie des entreprises publiques engagée à partir de 1988 bien que la fonction de l'audit consiste à maîtriser le system de contrôle il intervient et détecter les différents dysfonctionnements, autrefois, on ne prenait pas recours à cette fonction, car elle était trop peu connue, et cela pour deux raisons :

- En raison du statut et du rôle instrumental que devait jouer l'entreprise publique en vers l'état, sous le plafond de l'économie planifié comme toute technique et outils de gestion moderne, entre autre l'audit interne permettant la maîtrise de la gestion de l'entreprise, n'a pu se développer à cette époque.
- Les autres contrôles que subissait l'entreprise de la part de l'autorité de la tutelle et des administrations de l'état (ministère des finances, code de commerce ; ...etc.) ont complètement dénaturé la pratique de l'audit interne au niveau de l'entreprise, de ce fait, cette fonction était devenue une contrainte bureaucratique, les lois existaient mais pas leurs applications.

Toutefois avec le passage de l'entreprise a l'économie de marché, on assiste à une réhabilitation ou réinsertion économique de l'audit étant donné que la première préoccupation de l'entreprise est désormais de créer le maximum de bénéfices, et un excédent financier susceptible de garantir son existence et sa survie au sein de la concurrence libre.

L'Algérie a élaboré un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) en intégrant partiellement le référentiel comptable international de l'IASB. Le SCF applicable à partir de 2010 est un système comptable hybride comprenant un cadre conceptuel explicite qui s'inspire largement du cadre conceptuel de l'IASB et un plan comptable (Djamel & Mohamed El-habib, 2017). Le concept d'hybridation que nous utilisons ici pour caractériser la structure du

SCF qui combine une approche anglo-saxonne et une approche continentale (francophone) se retrouve implicitement dans la présentation du SCF faite par Boubir (2016).

L'influence des normes internationales sur la normalisation nationale en Algérie se fait également en matière d'audit financier. Par trois décisions n° 2 du 4 février 2016, n° 150 du 11 octobre 2016 et n° 23 du 15 mars du Ministre des Finances

L'Algérie a élaboré seize nouvelles normes d'audit appelées Normes Algériennes d'Audit (NAA) et très fortement inspirées des normes internationales d'audit (ISA) de l'IFAC. L'Algérie s'est progressivement dotée d'une profession d'experts comptables et de commissaires aux comptes en s'inspirant en grande partie des professions comptables et de commissaires aux comptes qui existent en France.

Ainsi après la réforme de son système comptable avec l'adoption du SCF, l'Algérie a engagé en 2016 l'élaboration d'un référentiel d'audit financier en s'inspirant largement des normes internationales d'audit de l'IFAC.

L'émission de ces nouvelles normes a été faite à travers quatre décisions, depuis l'année 2016. Pour cette raison, nous allons discuter le contenu de ces normes selon leur apparition.

1- Présentation et discussion des normes algériennes d'audit :

Par une décision n° 2 du 4 février 2016 du Ministre des Finances, il a été décidé la mise en œuvre de quatre Normes Algériennes d'Audit (NAA) qui sont les suivantes :

- la Norme Algérienne d'Audit 210 (accord sur les termes des missions d'audit) ;

- la Norme Algérienne d'Audit 505 (confirmations externes) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 560 (événements postérieurs à la clôture de l'exercice) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 580 (déclarations écrites).

Le CNC a décidé d'élaborer, en premier lieu, les NAA définissant les relations entre l'auditeur et l'entité auditée. La NAA 210 traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction, et le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, des termes de la mission d'audit. La NAA 505 traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants. La NAA 580 traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction de l'entité contrôlée dans un audit financier. La NAA 560 traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture de l'exercice dans le cadre d'un audit financier.

1-1 La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 210 : Accord sur les termes des missions d'audit

L'auditeur doit s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies avant d'accepter sa mission d'audit. Il doit également Ainsi exister une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction de l'entité. Ces conditions et confirmations doivent être mentionnées dans la lettre de mission et confirmées par l'entité.

Le contenu de la lettre de mission selon la NAA 210 se résume dans les éléments suivants¹ :

¹ NAA 210, paragraphe 9, p3

- L'identité des différentes parties concernées par l'audit ;

La présentation de la mission et la nature, l'étendu et les objectifs des interventions de l'auditeur ;

- Les responsabilités des différentes parties (auditeur et direction) ;

- La nécessité de l'accès de l'auditeur sans difficulté à tout document comptable, pièce justificative ou informations dans le cadre de ses Interventions.

- L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers;

- La base de calcul des honoraires et les modalités de règlement ;

- Le planning et la réalisation de l'audit ;

- Limites inhérentes à un audit, compte du risque de contrôle interne et du

Risque de non détection.

La présente norme a également évoqué le cas d'un audit récurrent, ou l'auditeur doit, soit établir une nouvelle lettre de mission, soit intégrer dans une lettre complémentaire les éléments révisés. Ce cas de figure peut se présenter dans deux situations :

- La première est celle où l'auditeur constate une évolution de la nature ou de l'importance des activités de l'entité.

- La seconde lorsque l'entité fait une demande qui nécessite des diligences

supplémentaires de l'auditeur. Enfin, dans les perspectives d'audits conjoints qui sont le fait d'une mission d'audit réalisée par plusieurs auditeurs, soit une lettre de mission commune doit être établie avec précision de la répartition des travaux ainsi que le budget des honoraires pour chaque auditeur, soit des lettres de mission individuelles.

1-2 Norme Algérienne d'Audit (NAA) 505 : confirmations externes

On entend par : «confirmation externe», un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers sur support papier, électronique ou autre². La mise en œuvre d'une telle procédure a pour objectif de recueillir des éléments probants pertinents et fiables. Selon la norme ISA 500, les éléments probants revêtent plus de fiabilité lorsqu'ils sont :

- Obtenus de sources externes indépendantes de l'entité, - Recueillis directement par l'auditeur sous forme de document.

Les procédures de la mise en œuvre de cette technique par l'auditeur sont les suivantes :

- Déterminer les informations à faire confirmer ou à demander ;
- Sélectionner les tiers appropriés (cadastres, clients, banques, avocats, Fournisseurs),
- Concevoir les demandes de confirmation en s'assurant que les demandes sont bien adressées et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement,

1. ² NAA 505, paragraphe 6, p 6.

- Procéder à l'envoi des demandes aux tiers ainsi que des lettres de suivi au besoin.

1-3 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 560 :

Événements postérieurs à la date de clôture La norme NAA 560 traite les différentes responsabilités de l'auditeur concernant les événements postérieurs à la date de clôture dans une mission d'audit d'états financiers. Les événements postérieurs sont définis par la norme internationale d'audit tels les événements survenant entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur ainsi que les faits dont l'auditeur prend connaissance après la date de son rapport³.

Il existe d'autres dates importantes concernées par la présente norme

- Date des états financiers : date à laquelle les états financiers ont été établis et les personnes ayant autorité pour les arrêter en ont pris la responsabilité.
- Date d'établissement des états financiers (date d'arrêté) : date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les états financiers.
- Date du rapport de l'auditeur : date à laquelle ces états sont approuvés par l'organe délibérant
- Date d'approbation des états financiers : date à laquelle les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers, ainsi que le rapport de l'auditeur le cas échéant.

³ ISA 560, paragraphe 5, p4

- Date de publication des états : date à laquelle les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers, ainsi que le rapport de l'auditeur le cas échéant.

1-4 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 580 : Déclarations écrites.

La norme NAA 580 traite de la responsabilité de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction dans le cadre d'une mission d'audit d'états financiers.

La norme ISA 580 définit la déclaration écrite comme : « une affirmation écrite fournie à l'auditeur par la direction pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Dans ce contexte, les déclarations écrites ne comprennent ni les états financiers, ni les assertions qu'ils contiennent, ni les livres et autres documents comptables ». ⁴

Les déclarations écrites constituent pour l'auditeur, d'un côté, une source d'informations importantes et nécessaire pour sa mission sur laquelle il peut s'appuyer pour fonder son opinion sur les états financiers. D'un autre côté, elles sont considérées comme éléments probants pour l'auditeur.

Cette norme indique également qu'une déclaration écrite doit être fournie à l'auditeur avant l'établissement du son rapport (date de la déclaration avant la date du rapport).

L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités concernant l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la lettre de mission.

⁴ ISA 580, paragraphe7, p6

Afin d'obtenir d'autres éléments probants, l'auditeur peut estimer nécessaire d'obtenir d'autres déclarations écrites.

Une première session de formation sur ces quatre NAA a été organisée au mois d'avril 2016 par le Conseil National de l'Ordre National des Experts- Comptables algérien. Par une décision n° 150 du 11 octobre 2016 du Ministre des Finances, il a été décidé la mise en œuvre de quatre Normes Algériennes d'Audit (NAA) qui sont les suivantes :

- la Norme Algérienne d'Audit 300 (planification d'un audit d'états financiers) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 500 (éléments probants) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 510 (missions d'audit initiales – soldes d'ouverture) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 700 (fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers).

1-5 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 300 : Planification d'un audit d'états financiers.

La NAA 300 traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers récurrent. Afin de réaliser une mission d'audit avec efficacité, l'auditeur doit planifier sa mission d'audit à travers l'établissement d'une stratégie d'audit et d'un programme de travail comme la montre la figure ci-après.

L'établissement d'un plan de mission peut être considéré comme un outil de contrôle de l'auditeur afin de s'assurer que le programme de la mission d'audit a été exécuté par ses collaborateurs et assistants d'une manière juste et correcte. Selon la présente norme, la planification d'une mission d'audit consiste à prévoir :

- L'approche générale des travaux ;
- Les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
- La nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux ;
- La nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission y compris le recours éventuel à des experts ;
- Le cas échéant, la coordination des travaux avec les intervenants d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités dans le périmètre de consolidation.

1-6 La Norme Algérienne d'audit (NAA) 500 : éléments probants :

Afin de formuler un jugement objectif et motivé sur la sincérité des états financiers, l'auditeur doit collecter suffisamment de preuves. Ces dernières doivent être correctes et d'une qualité suffisante afin qu'il puisse fonder l'assurance raisonnable lui permettant de livrer sa certification. Les éléments probants sont divers ; ils peuvent être internes comme les pièces et documents qui sont établis au niveau de l'entreprise ou externes à l'entreprise comme les confirmations directes avec les tiers de l'entreprise.

La présente norme évoque la notion d'« éléments probants », et les obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

Cette norme définit les éléments probants comme : « les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions à partir desquelles il fonde son

opinion ». ⁵

Comme le montre la figure ci-après, les éléments probants doivent avoir un caractère suffisant et approprié à la fois. D'un côté, le caractère suffisant d'éléments probants s'apprécie par rapport à leur quantité. Cette dernière dépend de deux éléments :

- Le risque d'anomalies significatives ;
- La qualité des éléments probants collectés.

De l'autre côté, les éléments probants doivent être appropriés, c'est-à-dire, doivent être d'une qualité qui regroupe et se mesurent par la pertinence et la fiabilité des informations sur lesquelles ils sont basés.

1-7 La Norme Algérienne d'Audit 700 fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers :

La présente norme définit le rapport d'audit d'états financiers en expliquant sa forme et son contenu avec l'obligation de l'auditeur de fonder une opinion dite : « non modifiée » sur les états financiers après avoir évalué les conclusions tirées des éléments probants recueillis.

Les différentes diligences requises traitées dans cette norme se résument dans trois points essentiels comme la montre le tableau ci-après :

- Le fondement de l'opinion sur les états financiers ;
- La forme de l'opinion ;
- Le rapport de l'auditeur.

⁵ISA 500, paragraphe 5, p 4

1-8 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 510 : Mission d'audit initiales- soldes d'ouverture :

La présente norme traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouvertures dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Elle a d'abord défini une mission d'audit initiale comme une mission dans laquelle les états financiers de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'audit ou ont été audités par un auditeur précédent appelé : « le prédécesseur ».

Les soldes d'ouverture, selon cette norme sont les montants présentés dans les états financiers, et les éléments qui existaient au début de la période et sur lesquelles il faut fournir des informations, par exemple :

- Les méthodes comptables de présentation des comptes des exercices précédents ;
- Les éventualités et les engagements inscrits notamment en hors bilan.⁶

L'objectif de la présente norme est l'auditeur dans l'obligation de réunir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant vérifier trois éléments. D'abord, il doit obtenir l'assurance que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris en réouverture et ne contiennent pas d'anomalies significatives pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'exercice en cours. Ensuite, il doit vérifier que les méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de l'exercice en cours. Enfin, l'auditeur doit également s'assurer que l'impact des changements de méthodes a été comptabilisé de façon appropriée et est correctement présenté et fait l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel applicable.

Par une décision n°23 du 15 mars 2017 du Ministre des Finances, les quatre

⁶ ISA 510, paragraphe 5, p3.

nouvelles NAA suivantes ont été adoptées et s'ajoutent aux huit NAA précitées :

- la Norme Algérienne d'Audit 520 (procédures analytiques) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 570 (continuité d'exploitation) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 610 (utilisation des travaux des auditeurs internes) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 620 (utilisation des travaux d'experts désignés par l'auditeur).

1-9 La norme Algérienne d'Audit (NAA) 520 : Procédures analytiques.

[L]
[SEP]

La présente norme traite de l'obligation de l'auditeur de réaliser des procédures analytiques dans une mission d'audit financier, en tant que contrôle de substance. Ainsi, en tant que procédures et moyen d'évaluation des risques.

Les procédures analytiques sont définies comme suit : « Les procédures analytiques sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations financières et non financières issues ou non des comptes. Elles comportent des comparaisons avec des données antérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires, en utilisant des méthodes simples ou complexes en recourant à des techniques statistiques élaborées pour identifier et analyser les variations significatives ou des tendances inattendues ».

Les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur peuvent prendre plusieurs formes :

Soit des procédures analytiques de substance ; soit des vérifications de détail ; Soit la combinaison des deux.

Les procédures analytiques de substance doivent être à la fois pertinentes pour des

assertions déterminées et efficace pour détecter les anomalies. La norme a abordé également la fiabilité des données utilisées par l'auditeur qui dépend de leurs sources (internes ou externes), ainsi que la comparabilité de ces données dans le temps (données de l'année n et l'année n-1), et enfin, leurs natures si elles sont réalistes et objectives.

L'auditeur est dans l'obligation de collecter d'autres éléments probants et de demander à l'administration d'autres informations, ainsi que de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, dans le cas où les procédures analytiques qu'il a mises en œuvre l'ont conduit à identifier des risques non détectés jusqu'alors.

1-10 La Norme Algériennes d'Audit (NAA) 570 : continuité d'exploitation

La présente norme traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers.

L'hypothèse de continuité d'exploitation est une hypothèse très importante de la comptabilité et qui est expliquée par cette norme d'audit comme suit : « une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur la base de cette hypothèse, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Lorsque l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités ».

L'auditeur a l'obligation et pour objectif à la fois d'apprécier la validité de l'hypothèse de continuité de l'exploitation faite par la direction lors de l'établissement et la présentation des états financiers et c'est à partir des éléments probants suffisants et appropriés qu'il doit recueillir. Ces derniers vont lui permettre ainsi de tirer une conclusion sur l'existence ou non d'une incertitude

significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Enfin, le dernier objectif de l'auditeur est d'en déterminer les incidences sur son rapport.

L'auditeur se retrouve devant plusieurs cas ou situations différents. Les diligences requises dans chaque situation sont présentées comme suit :

- L'auditeur est dans l'obligation de déterminer l'existence ou non d'événements ou de conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Il existe deux situations. La première, l'auditeur a déterminé que la direction a fait une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre ses activités et cette évaluation a été discutée avec la direction pour identifier des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La seconde, dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- L'auditeur n'a pas l'obligation de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour identifier des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans la période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation qui sera de douze (12) mois au moins à compter de la date des états financiers.

- L'auditeur doit conclure dans son rapport, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- L'auditeur peut se retrouver également dans d'autres situations comme, lorsque les états financiers de l'entité ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que l'auditeur, considère que l'application de cette hypothèse est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable, que les états financiers fournissent ou non une information sur le caractère inapproprié de l'application par la direction

De l'hypothèse de continuité de l'exploitation. Un autre cas, où l'auditeur demande à la direction de procéder à une évaluation ou de compléter celle déjà faite, et qu'elle refuse. Il doit s'interroger dans cette situation, sur ses incidences sur son rapport d'audit.

- L'auditeur doit enfin communiquer les événements et les conditions relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cas où ces dernières ne sont pas toutes impliquées dans la gestion de l'entité. Il doit également s'enquêter, en cas d'existence d'un retard important dans l'approbation des états financiers.

1-11 La Norme Algérienne d'Audit (NAA) 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes :

La présente norme traite des conditions et de l'opportunité de prendre en compte les travaux des auditeurs internes de l'entité, dans le cas où il existe au sein de cette dernière une fonction d'audit interne.

Nous rappelons la définition de l'audit interne donnée par l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI) : « L'audit interne est la révision périodique des instruments dont disposent une direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction de l'entreprise et indépendant des autres services ». Il existe plusieurs points de

différences entre l'audit interne et externe, ces différences apparaissent ainsi dans leurs objectifs, mais ces deux types d'audit sont complémentaires. D'après la présente norme, l'auditeur doit déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes. Et dans le cas où ils sont utilisés, il doit déterminer si ces travaux sont adéquats pour les besoins de sa mission d'audit.

Pour se faire, l'auditeur doit faire une évaluation concernant les travaux des auditeurs internes comme le montre le schéma ci-dessous. D'abord, l'auditeur doit évaluer l'objectivité de la fonction d'audit interne, à travers sa place dans l'organigramme de l'organisation et son rattachement avec les dirigeants de l'entreprise. Une fonction d'audit interne est objective et possède un certain niveau de dépendance si elle est rattachée directement à la direction (directeur) sans intermédiaires. Un deuxième point pas moins important qui doit être évalué par l'auditeur externe qui est celui du degré d'indépendance de l'auditeur interne, autrement dit, si l'auditeur subit des pressions ou des influences des cadres dirigeants de l'entreprise. La compétence de l'auditeur interne doit être évaluée par l'auditeur externe.

Il est nécessaire d'évaluer six points différents. Les trois premiers, concernent le degré d'indépendance de l'auditeur. Les points à évaluer sont : l'objectivité de l'auditeur interne qui dépend de son rattachement s'il est directement à la direction (directeur) sans intermédiaires. Il faut ainsi évaluer si l'auditeur subit des pressions. Enfin, il faut évaluer la procédure de son recrutement. D'un autre côté, il faut évaluer la compétence de l'auditeur interne, la communication avec l'auditeur externe, responsabilités conflictuelles des auditeurs internes et enfin, le degré de communication et la possibilité d'accès aux dirigeants. Ces éléments représentent des critères qui aident l'auditeur à évaluer la fonction d'audit interne, pour déterminer si les travaux de cette fonction sont adéquats pour les besoins de

l'auditeur externe.

1-12 La Norme Algériennes d'Audit (NAA) 620 :

La présente norme traite des obligations de l'auditeur lorsqu'il fait appel à un expert de son choix pour la réalisation de contrôles spécifiques qui nécessitent une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit. L'auditeur fait appel à un expert dans le but de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Il faut noter aussi que l'auditeur dans ce cas est entièrement responsable de l'opinion qu'il exprime. D'après cette norme, l'auditeur a pour objectif de : ⁷

- Définir les situations où l'auditeur estime nécessaire de faire appel à un expert qu'il désignera ;
- Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit. La présente norme a ainsi précisé, que l'expert désigné par l'auditeur doit compétent et objectif, pour que ses travaux peuvent être exploités par l'auditeur.

La dernière décision jusqu'à présent, est la décision n 77 du 24 septembre 2018 portant normes algériennes d'audit.

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algériennes d'Audit ci-après

- la Norme Algérienne d'Audit 230 (Documentation d'audit) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 501(Eléments probants – caractéristiques spécifiques) ;
- la Norme Algérienne d'Audit 530 (Sondages en audit) ;

2. ⁷ ISA 620, paragraphe5, p3

- la Norme Algérienne d'Audit 540 (Audit des estimations comptables : y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant)

1-13 La Norme Algérienne d'Audit 230 (Documentation d'audit) ;

Cette norme traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de préparer la documentation de l'audit des états financiers. Les obligations de documentation spécifiques énoncées dans les autres NAA ne remettent pas en cause l'application de la présente norme par ailleurs, des obligations de documentation additionnelles peuvent être imposées par des textes légaux ou réglementaires.

Les objectifs de l'auditeur sont de préparer une documentation qui :

- a) constitue un dossier suffisant et approprié des éléments probants qui permettent d'étayer son rapport
- b) atteste exigences que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes NAA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables
- c) permet de conserver la trace des points importants présentant un intérêt permanent à prendre en compte pour les audits futurs ;
- d) facilite la conduite des revues de contrôle qualité et des inspections réalisées en application de la Norme NACQ1 ou des textes légaux et réglementaires.

1-14 La Norme Algérienne d'Audit 501 (Eléments probants – caractéristiques spécifiques)

La présente Norme Algérienne d'Audit traite de la prise en compte par L'auditeur, lors de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, conformément à la norme NAA 330, la norme NAA 500 et aux autres Normes Algériennes d'Audit concernées, en ce qui concerne certains aspects particuliers touchant aux stocks, aux procès et litiges impliquant l'entité et à l'information sectorielle dans le cadre d'un audit d'états financiers.

L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :

- a) l'existence et l'état des stocks ;
- b) l'exhaustivité du recensement des procès et litiges impliquant l'entité ;
- c) la présentation des indications à fournir concernant l'information sectorielle conformément au référentiel comptable applicable

1-15 la Norme Algérienne d'Audit 530 (Sondages en audit)

Cette Norme Algérienne d'Audit s'applique lorsque l'auditeur a décidé d'utiliser les sondages en audit pour la réalisation des procédures d'audit. Elle traite de l'utilisation de la méthode des sondages statistiques et non-statistiques pour la définition et la sélection d'un échantillon, de la mise en œuvre des tests de procédures et des vérifications de détail et de l'évaluation des résultats du sondage.

Cette Norme complète la Norme NAA 500, qui traite des obligations de l'auditeur dans le cadre de la définition et de la réalisation de procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles est fondée son opinion. La Norme NAA 500 fournit des modalités d'application sur les moyens, dont les sondages en audit font partie, à disposition de l'auditeur pour sélectionner les éléments à tester.

L'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

1-16 La Norme Algérienne d'Audit 540 (Audit des estimations comptables)

Cette norme traite des obligations de l'auditeur ayant trait aux estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et les informations fournies les concernant dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle comporte les diligences requises concernant les anomalies portant sur des

estimations comptables individuelles, et fournit des indices de biais possibles introduits par la direction. Plus spécifiquement, cette norme développe la façon dont la NAA 315, la NAA 330 et d'autres NAA s'appliquent aux estimations comptable.

L'objectif fixé à l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier que :

- a) les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées ou fournies à titre d'information, sont raisonnables ;
- b) les informations fournies dans l'annexe les concernant, sont pertinentes, et ce dans le contexte du référentiel comptable applicable.

L'audit légal : commissariats aux comptes en Algérienne

Définition du commissariat aux comptes selon la législation Algérienne Le commissaire aux comptes ou l'auditeur légal, chargé par le législateur de certifier les comptes produits par l'entreprise, est le garant de la fiabilité de l'information financière.

D'après l'article 27 de la loi 91-08 relative, la profession de commissaire aux comptes est une profession fortement réglementée. A défini le commissaire aux comptes comme : « Toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'atteste de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organisations ». ⁸

Droits et obligations du commissaire aux comptes :

Toutes commissaires aux comptes chargés du contrôle d'une entreprise notifier sa nomination au conseil de l'ordre dont il est membre par lettre recommandée dans le délai limité.

⁸ Loi 91-08 article 27

Le commissaire aux comptes tient à jour la liste des entreprises parées desquelles il exerce ses fonctions, le commissaire aux comptes constitue pour chaque entreprise un dossier contenant tous les documents de la personne contrôlée, ceux qui seront établis par lui et notamment : le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes les autres indications permettant le contrôle ultérieur des travaux accomplis.

Il établit une comptabilité spéciale de ses rémunérations, les dossiers et documents établis en application du présent article doivent être conservés pendant dix ans, même parés la cessation des fonctions.

Les commissaires aux comptes sont inspectés au moins une fois par an par le conseil national dans les cas que celui-ci détermine et dont il fixe les modalités. Cet examen est effectué soit sur pièce, soit sur place. Le commissaire aux comptes est tenu de fournir toute explication sur les dossiers et documents établis en application du présent article ainsi que sur les conditions d'exécution de sa mission au sein des sociétés contrôlées et l'organisation de son cabinet.

Conclusion :

L'audit interne est positionné dans les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système globale de l'entreprise. Son objectif est d'analyser les risques et les déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place des procédures ou encore de proposer de nouvelles stratégies.

Ainsi, l'audit interne vise à vérifier l'efficacité des systèmes et procédures de toutes les fonctions de l'entreprise. En effet, l'audit interne comprend toutes les tâches qui ont pour but d'améliorer la performance de cette dernière.

Dans ce chapitre, on a présenté d'une manière approfondie les différents concepts de l'audit interne et ses notions de base, d'un autre côté, on a expliqué la méthodologie de conduite de la mission d'audit.

CHAPITRE II

Le contrôle interne

Introduction :

Le contrôle interne est conçu dès l'émergence des premières sociétés structurées comme un simple mécanisme organisationnel qui visait à protéger le patrimoine de l'entreprise en limitant les risques d'erreurs et de fraudes, le contrôle interne a depuis considérablement évolué pour devenir un véritable outil de management. Son développement par ailleurs été extrêmement rapide ces dernières années en raison de l'évolution de la réglementation.

Cependant, compte tenu des très nombreux sujets qu'il recouvre, le contrôle interne est incontestablement une source d'ambiguïtés et de confusions d'ordre conceptuel et sémantique et dont il faut tenir compte si l'on veut faciliter son intégration et éviter les risques d'ignorance ou de rejet.

Pour autant, même s'il reste un sujet complexe l'étude approfondie des multiples approches du contrôle interne permet tout de même d'en donner une définition et de bien en identifier les objectifs. C'est ainsi qu'au-delà de la fonction première qui consiste à assurer la fiabilité et la maîtrise des processus d'élaboration de l'information comptable et financière.

Il est clair que le contrôle interne intègre également une dimension plus managériale et plus globale, axée sur la maîtrise des activités et dont la vocation est de permettre à l'entreprise généralement et à la banque spécialement d'atteindre ses objectifs dans des environnements de plus en plus complexes.

Dans ce chapitre nous mettons l'accent sur l'historique et les objectifs du contrôle interne ainsi que ses différents types, puis nous détaillons la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne.

Section 1 : Historique et définition :

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses, mais l'accord se fait sur l'essentiel. Les auditeurs externes, commissaires aux comptes, experts comptables ont été les premiers en Etats-Unis à développer et à approfondir la notion du contrôle interne, et ce pour atteindre les objectifs spécifiques assignés à leur fonction : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et résultats. Le contrôle interne est donc pour eux un moyen alors que pour les auditeurs internes il s'agit d'un objectif. Dès les années 1960-1970, l'ordre français des experts comptables, la compagnie des commissaires aux comptes, ont cerné et défini cette notion démontrant que la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne exhaustifs et adéquats dans les domaines financiers et comptables permet d'obtenir des résultats réguliers, sincères et fidèles ; et que pour apprécier ces qualités, les réviseurs –au sens plus large du terme- doivent examiner les dispositifs en question.

Les études sur le sujet sont nombreuses et de qualité, on ne saurait les citer toutes, mais au fil des années, de congrès en colloques, la notion s'est ainsi préciser et affinée.

Les auditeurs internes n'ont eu qu'à s'en emparer et à l'étendre à toutes les fonctions de l'entreprise en soulignant l'originalité de ses caractères dès l'instant que lui était conférée une portée universelle.

Ce bref rappel historique permet de comprendre que l'on peut, sans se déjuger, partir de l'excellente définition du contrôle interne donnée par l'Ordre des Experts-Comptables dès 1977 :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation des méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. » (Ordre des experts comptables, 2008)

Cette définition est relayée, par celle du Consultative Committee of Accountancy de Grande Bretagne en 1978 :

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

Et par celle de l'American Institute of Certified Public accountants, en la même année 1978 :

« Le contrôle interne est formé de plans d'organisations et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction. »

Les définitions sont variées : « dispositifs », « moyens », « procédés », « systèmes » ...mais elles ne sont pas fondamentalement contradictoires. On perçoit bien que tous s'accordent pour préciser qu'il ne s'agit pas là d'une

fonction, mais d'un « ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leur activités ».

A toutes ses définitions s'en sont ajoutées de nouvelles, plus actuelles. Mais tout est déjà dit, dès l'origine et le concept est là qui ne va pas cesser d'évoluer.

Au-delà de ces définitions à caractère historique le contrôle interne s'est trouvé placé au centre des préoccupations des managers de tous bords et de toutes appartenances.

Ce regain d'intérêt trouve sa source dans une conjonction de phénomènes énoncés en introduction à l'audit interne : (Bernard, Gayraud, & Rousseau, 2006)

- ✓ La complexité croissante des activités et la dispersion géographique des opérations avec leur corollaire : la multiplication des délégations de pouvoirs ;
- ✓ Le foisonnement des réglementations : celui-ci ne cesse de s'accélérer et multiplie du même coup les textes faisant référence au contrôle interne

En parallèle et pour répondre à ces attentes des recherches ont été entreprises pour approfondir la notion de contrôle interne et en proposer une approche claire, universelle et améliorée. Ces recherches sont encore en cours tant il est vrai que le contexte étant évolutif, l'adaptation permanente est nécessaire.

Tout a commencé dans les années 1980 au cours desquelles le sénateur américain TREADWAY a initié une importante recherche sur le sujet. Ainsi s'est créée aux Etats-Unis la « commission TREADWAY » laquelle a constitué un comité universellement connu sous le nom de COSO. Ce dernier a initié une réflexion en deux étapes : le COSO1 dans les années 1980 et le COSO2 en 2004.

Au terme de ces travaux on a pu donner dès 1992 une définition du Contrôle Interne :

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destinée à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs. » (BERNARD, GAYRAUD, & ROUSSEAU, 2013)

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), quant à elle, définit le contrôle interne Comme :

« L'ensemble des mesures de contrôle, comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent. »

Pour le comité de bale, le contrôle interne est « un ensemble de mesures adaptées à la nature et l'ampleur des activités de la banque et recouvrant plusieurs aspects :

- ✓ Disposition claire de délégation de pouvoirs et responsabilités ;
- ✓ Séparation des fonctions impliquant l'engagement de la banque ;
- ✓ Versement de fonds et la comptabilisation de l'actif et du passif ;
- ✓ Vérification de concordance de ces processus ;
- ✓ Préservation des actifs ;
- ✓ Audit indépendant, soit interne, soit externe fonction de contrôle de la conformité à ces dispositions ainsi qu'aux lois et réglementations applicables.

Dans l'environnement économique actuel, le contrôle interne revêt une importance fondamentale pour l'entreprise, le réviseur et, plus largement, pour le public. Les récents scandales financiers ont d'ailleurs clairement souligné les conséquences néfastes que pouvaient avoir des manquements dans ce domaine.

Malgré son importance incontestée, la notion de contrôle interne n'est pas uniformément définie. Le débat intense dont elle fait l'objet s'accompagne ainsi de toute une série d'incertitudes et de malentendus

L'importance et le rôle du contrôle interne dans le renforcement de l'intégrité, de la transparence et de la reddition des comptes

De manière générale, lors des dernières décennies, de nombreuses évolutions (la mondialisation, la société de l'information ou la logique de marché à titre d'exemples) ont considérablement accru la pression sur la gestion des organisations ; Les risques auxquels elles doivent faire face sont nombreux et souvent d'une nature nouvelle (politique, humaine, technologique, environnementale...), et la contrainte réglementaire est toujours plus présente et complexe. Pour s'adapter et réagir opportunément, elles doivent s'inscrire dans une logique continue de conduite du changement. La transformation est ainsi au centre des préoccupations des dirigeants. Dans ce contexte, la gouvernance des organisations est un enjeu stratégique et un levier fondamental. (Masselin & Maders, 2009)

L'OCDE, comme toutes les instances internationales, orientent ses propos et ses recommandations vers la valorisation des bonnes pratiques en matière de gouvernance avec pour piliers l'intégrité, la transparence et la responsabilité. Dès lors qu'il s'agit d'intégrité, de transparence et de responsabilité, la notion de « contrôle interne » devient incontournable en tant que dispositif managérial. L'atteinte des objectifs, la maîtrise et la performance des activités, la conformité réglementaire ainsi que l'obligation de rendre compte sont des éléments aujourd'hui indissociables des règles de bonne gouvernance des organisations dans le secteur privé. Nourri par la crise financière et les scandales industriels ou financiers récents, le contrôle interne s'impose à tous. La réglementation et le rôle des régulateurs se sont à ce titre fortement renforcés et les attentes en matière de conformité sont toujours plus contraignantes.

Aussi, l'efficacité et l'intégrité du système de contrôle interne sont non seulement devenues des pans clés de la stratégie mais peuvent aussi constituer un « avantage concurrentiel ». Les organisations internationales, les organes de régulation et de supervision ainsi que les organismes professionnels assurent la promotion de standards dans les domaines du contrôle interne en général et de l'audit interne en particulier. (Noirot & Walter, 2008)

Des modèles internationalement reconnus sont en place et font office de référence. Ils doivent être adoptés et mis en œuvre, de manière contraignante dans certains secteurs d'activité tels que le secteur financier par exemple. Au même titre que les organisations du secteur privé, les États et les institutions publiques, pour faire face aux changements sociétaux, aux mutations économiques et répondre aux attentes des citoyens autant qu'à une pression extérieure de plus en plus prégnante, s'inscrivent également dans cette logique devenue inéluctable.

La maîtrise et la soutenabilité des finances publiques, la performance de l'action publique au service des citoyens et la haute qualité des services publics rendus sont placés au cœur des stratégies publiques et des priorités des gouvernements et de leurs administrations. Pour atteindre ses objectifs et donner des assurances suffisantes aux citoyens, aux partenaires économiques et aux marchés financiers, les responsables publics et les administrations doivent se doter des mécanismes leur permettant de garantir un fonctionnement exemplaires et optimal des ressources publiques. Les principes et la démarche du contrôle interne fondée sur la maîtrise globale des risques fournissent un cadre et une méthode appropriés à ces enjeux.

2- Rôle et objectifs du contrôle interne :

- a) La protection du patrimoine ;*
- b) L'optimisation et l'efficacité des opérations ;*
- c) La fiabilité des informations et notamment financières ;*
- d) La conformité aux lois et règlement en vigueur.*

La protection du patrimoine :

Les premiers énoncés de la règle parlaient de la « sécurité des actifs ». En effet, un bon système de contrôle interne doit viser à préserver le patrimoine de l'entreprise. Mais il faut étendre la notion et comprendre par là non seulement les actifs immobilisés de toutes nature, les stocks, les actifs immatériels, mais également un autre élément non moins essentiel :

« L'image de l'entreprise qui peut se trouver détruite par un incident fortuit dû à une mauvaise maîtrise des opérations ». (LITVAK & ALLAIRE, 2019)

Enfin, et pour être complet, on peut ajouter à la liste des actifs qui doivent être valablement protégés par le système de contrôle interne, la technologie (aussi bien technique que de gestion) ainsi que les informations confidentielles de l'entreprise.

L'efficacité et l'efficience des opérations :

C'est le deuxième objectif permanent du contrôle interne, dont la prise en compte est appréciée dans les audits d'efficacité. Est-ce que les moyens dont dispose l'entreprise sont utilisés de façon optimale ? A-t-elle les moyens de sa politique ? Cet impératif dans le sens de la plus grande efficacité est un élément important que le contrôle interne doit prendre en compte pour permettre aux activités de l'entreprise de croître et de prospérer. (RENARD J. C.-M., 2006)

La norme 2110.A1 ajoute que l'auditeur doit surveiller et évaluer l'efficacité du système de management des risques de l'organisation. Ceci implique que le gestionnaire doit gérer ses risques. La gestion des risques est partie intégrante des opérations.

La fiabilité des informations et notamment financières :

Cet objectif est souvent privilégié car il met l'accent sur l'organisation des fonctions comptables et financières et sur la capacité de l'entreprise à enregistrer fidèlement ses opérations et les restituer sous forme d'états de synthèse.

Cette focalisation sur l'information financière peut s'expliquer au vu des multiples scandales qui ont agité les marchés financiers au cours des dernières années. Ces dysfonctionnements ont conduit le législateur à imposer aux entreprises la mise en œuvre de dispositif permettant de produire une information financière de qualité.

La conformité aux lois et règlement en vigueur

L'objectif est d'assurer que la société intègre à ses objectifs le respect des lois et règlements en vigueur.

Ces lois et règlements peuvent être très nombreux et variés et l'entreprise peut également s'astreindre à suivre des règles non imposées par le législateur (code d'éthique et de bonne conduite par exemple). Aussi, le dispositif de contrôle interne doit permettre à la société de s'assurer qu'elle respecte toutes les règles qui lui sont applicables, qu'elle puisse être informée de leurs éventuelles modifications et qu'elle soit en mesure de les faire appliquer correctement par son personnel. (MUSY, 2007)

Ainsi, outre son rôle quant à la maîtrise de l'information comptable et financière, le contrôle interne doit constituer également un instrument de contrôle (au sens « maîtrise ») du management.

3- Les types de contrôle interne

3-1 Contrôles préventifs :

Les contrôles préventifs visent à éviter les erreurs ou les détournements. On estime que ces contrôles préalables visent à éviter les résultats indésirables.

3-2 Contrôles de détections :

Les contrôles de détection visent à cerner les erreurs après coup et à encourager la tenue rapide d'une enquête. On dit de ces contrôles après coup qu'ils ne permettent de cerner les résultats indésirables qu'une fois qu'ils se sont produits. Toutefois, des contrôles de détection efficaces permettent de cerner rapidement les problèmes et peuvent réduire les pertes. (Dufour & Bernard, 2018)

3-3 Autres types de contrôles :

Contrôles correctives :

Dans le cas des contrôles, ce qui peut parfois sembler être une faiblesse n'est pas nécessairement un problème. La faiblesse est compensée par les contrôles correctifs se trouvant ailleurs dans la structure de contrôle. Ces contrôles visent à neutraliser les failles du système et ils constituent une approche de remplacement permettant de réduire l'exposition au risque. (WIDMER & PFYFFER, 2004)

Contrôle de direction :

Les organisations utilisent les contrôles de direction pour orienter le comportement et les décisions de la direction, ainsi que les politiques et les activités de l'organisation.

Contrôles de surveillance :

Les contrôles de surveillance (habituellement des contrôles de gestion) permettent de surveiller l'efficacité des contrôles internes d'une entité et aident à cerner les problèmes de manière proactive plutôt que réactive.

Les acteurs et les moyens de contrôle interne :

4- Les acteurs du contrôle interne

Du fait de l'importance, pour la banque, de l'instauration d'un système de contrôle interne fiable, tous ses acteurs sont concernés directement ou indirectement.

Cependant, certains sont impliqués directement dans la mise en place et le suivi des procédures de contrôle interne et sont responsables du résultat obtenu, il s'agit de :

a) Le conseil d'administration :

Il apprécie les caractéristiques essentielles du contrôle interne à partir des comptes rendus de la direction générale. Et cela est en conformité avec la mission même du conseil qui doit, entre autres choses, « veiller au caractère approprié des risques pris par l'entreprise sur la base d'une évaluation exhaustive et effective des différents risques ». C'est dire que le rôle du conseil est particulièrement important lorsque la direction générale prend des risques inconsidérés. (Institut français de l'audit et du contrôle internes, 2002)

Au sein du conseil, le président a un rôle particulier qui est, pour les sociétés cotées, de l'élaboration d'un rapport sur les procédures de contrôle interne.

On a pu dire que l'un et l'autre sont les « sponsors » du contrôle interne.

b) Le comité d'audit :

Emanation du conseil, il doit, lorsqu'il existe, assurer une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne. La fréquence des réunions, l'indépendance du comité, l'accès aux informations pertinentes, les compétences diversifiées des membres du comité sont autant d'atouts pour aider au bon fonctionnement du contrôle interne.

La surveillance exercée par le comité se traduit par l'obligation qui est faite aux différents responsables de lui rendre compte régulièrement.

On trouve parfois en parallèle un comité des risques et un comité de contrôle interne, le premier appréciant le rôle du risk management et le second la politique de contrôle interne mise en œuvre par la direction et les responsables opérationnels. Leurs conclusions et observations sont normalement rapportées au comité d'audit. Mais ce sont des instances relevant de l'organisation des entreprises, sans véritable fondement légal. (Mikol, 1998)

c) La direction générale :

C'est elle qui est chargée de définir, d'impulser et de surveiller. C'est aussi elle qui donne le ton en ce qui concerne l'éthique et l'exemplarité du management.

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. Encore faut-il également que son mode de décision ne soit pas « autocratique » ; la direction doit pratiquer la collégialité et la délégation, mais une délégation organisée.

Pour assumer ses responsabilités, elle doit se tenir régulièrement informée des dysfonctionnements, insuffisances ou difficultés d'application.

Au titre des difficultés, il ne faut pas omettre celles pouvant résulter d'un excès de contrôle interne. Cela implique la mise en place d'un système d'information ascendant et descendant permettant :

- ✓ De faire remonter à la direction générale les données sélectionnés relatives aux risques majeurs oubliés ou mal couverts et qui pourraient nuire à la réalisation des objectifs ;

- ✓ De faire parvenir aux responsables les messages de la direction générale. Pour cela, tous les moyens susceptibles d'être utilisés doivent être : notes, journaux internes, intranet, réunions...

Dans les deux cas, il convient d'être vigilant en évitant les deux écueils que sont l'insuffisance d'informations et l'excès d'informations.

L'audit interne joue ici un rôle essentiel. (Laurent, Peuch-Lestrade, & De Villepin, 2015)

d) L'audit interne :

C'est lui qui évalue pour chaque responsable, et globalement au niveau de l'entreprise, le fonctionnement du contrôle interne. Il le fait en réalisant des missions selon une périodicité qui est fonction du risque. Il est très important que ses missions soient effectivement échelonnées en fonction du risque, ce qui exclut la priorité donnée aux sollicitations du management trop souvent guidé par des problèmes immédiats et qui ne sont pas toujours les plus importants. A la suite de ses missions, l'audit interne exprime des recommandations aux responsables afin d'améliorer le contrôle interne. Les recommandations de l'audit interne ne sont donc jamais des vœux pieux ou des considérations abstraites mais toujours des propositions concrètes

Portant sur des dispositifs à créer, à améliorer ou à supprimer.

De plus, l'audit interne spécialiste du contrôle interne, contribue à sensibiliser et à former l'encadrement sur ces questions. Il lui arrive d'ailleurs souvent, dans le cadre de ses missions de conseil, 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.

e) Le personnel :

Il est l'acteur essentiel de la pièce puisque chacun, dans son poste de travail, est responsable de la maîtrise de ses activités au regard des objectifs qui lui sont fixés. D'ailleurs, non seulement la définition du COSO mais également les différents référentiels insistent tous plus ou moins sur l'importance de la motivation du personnel dans la mise en place et le bon fonctionnement d'un système de contrôle interne.

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. A partir de là, ils proposent et/ou mettent en œuvre les dispositifs de contrôle interne adéquats. Ils doivent impérativement s'approprier le contrôle interne et l'intégrer à leurs objectifs opérationnels. La déresponsabilisation des opérationnels est un risque d'échec de l'entreprise pour la mise en place d'un bon contrôle interne, il ne doit pas être négligé. Ces responsables opérationnels se trouvent à tous les niveaux : ce sont aussi bien les responsables des grandes directions que le contremaître ou l'agent de maîtrise en charge d'un secteur ou d'une équipe. (Sliwa, 2011)

Et au regard du contrôle interne et donc des risques l'importance n'est absolument pas fonction du niveau hiérarchique : le chef d'équipe dans une chaîne de fabrication peut éviter une catastrophe s'il a reçu la formation appropriée.

L'entreprise qui se contenterait de former et sensibiliser les échelons supérieurs de la hiérarchie prendrait des risques inconsidérés.

De même, ce sont tous les responsables, et chacun à son niveau, qui vont mettre en œuvre (ou refuser avec motivation) les recommandations de l'audit interne.

4-2 Les moyens du contrôle interne

a) Les chartes d'éthique :

Elles décrivent les valeurs de comportement et de professionnalisme auxquelles se réfère l'entreprise. Elles servent de référence à toutes les directions opérationnelles et fonctionnelles de l'organisation et donc à tous ceux qui élaborent et maintiennent le contrôle interne.

Etant donné le rôle important joué par l'éthique dans la qualité de l'environnement de contrôle, il est évident que l'existence d'une charte fixant les règles de bonne conduite est recommandée. Et ce à la condition qu'elle soit connue de tous et que chacun ait l'intime conviction qu'il doit la respecter. Créer cette intime conviction est à coup sûr le plus difficile à réaliser et l'on n'est jamais certain du résultat.

C'est dire que la façon dont ces chartes sont rédigées, commentées, distribuées et appliquées compte encore plus que leur simple existence. (MCDANIEL & AYIGAH, 2020)

b) Les chartes de contrôle interne :

Encore peu utilisées, sauf dans le domaine bancaire où elles révèlent le souci de conformité, elles :

- ✓ Favorisent l'intégration dans la culture de l'organisation en permettant de communiquer sur le sujet ;
- ✓ Définissent la terminologie et les frontières, évitant ainsi contresens et confusions ;
- ✓ Précisent le rôle de chacun dans le domaine, en particulier : managers, contrôleurs internes, risk managers, auditeurs internes, comité d'audit ;
- ✓ Précisent la granularité du contrôle interne, c'est-à-dire le niveau de détail auquel on souhaite se situer, étant entendu qu'il peut varier selon les fonctions et les niveaux hiérarchiques ;

- ✓ Explicitent la relation objectifs/cartographie des risques/dispositifs de contrôle interne et rappellent les principaux dispositifs à prendre en considération ;
- ✓ Informent sur les procédures d'évaluation. (pigé, 2017)

Elles peuvent, au sein d'une même entreprise se subdiviser en un certain nombre de chartes annexes selon les fonctions, à la condition expresse qu'il y ait une charte centrale à laquelle tous se réfèrent.

Elles sont en général approuvées par le comité d'audit, lequel possède parfois sa propre charte et sont en tout état de cause un remarquable outil de communication.

c) Les documents internes :

Ils sont par nature imparfaits, trop souvent fonction des événements et pas toujours portés à la connaissance du plus grand nombre de façon rationnelle.

Manuels, documentation sont autant de moyens dans lesquels on peut puiser informations, directives, etc.

d) Les questionnaires de contrôle interne :

Ils sont de formes multiples et correspondent à des critères de classement variés.

Notons qu'il ne s'agit pas de questions que l'on poserait à quelqu'un qui aurait la réponse, mais des questions que l'on se pose (managers, contrôleur interne...) et dont on va ensuite chercher la/les réponse(s). Cela exclut les listes de questions avec « oui », « non » qui ne laissent aucune place à l'imagination et donc sont remplies d'oublis et d'omissions allant au plus pressé.

Le but d'un questionnaire de contrôle interne est de permettre, en explorant toutes les dimensions d'une activité, d'un processus, d'une fonction, d'en déceler les insuffisances (ou d'en constater la bonne maîtrise) et, à partir de là, d'aider à l'identification du dispositif de contrôle interne adéquat.

Parmi les différentes méthodes utilisées, une des plus courantes est le questionnement « qui ? Quoi ? Où ? Quand ? Comment ? ». En se posant ces cinq types de questions, on fait une observation complète de l'activité et l'on est en mesure de définir risques spécifiques et risques résiduelles et donc de s'interroger sur les dispositifs de contrôle interne à mettre en place ou à améliorer. (Walter & Noiro, 2010)

5- Rôle du contrôle interne :

Un bon dispositif de contrôle interne permet de s'assurer que :

- ✓ Toutes les opérations de l'entreprise devant faire l'objet d'un enregistrement comptable sont comptabilisées, autrement dit de vérifier l'exhaustivité des enregistrements,
- ✓ Tous les enregistrements comptables sont la traduction correcte d'opérations réelles, c'est-à-dire de vérifier la réalité des enregistrements,
- ✓ Tous les actifs de l'entreprise sont sauvegardés,
- ✓ Une même opération est toujours traduite de la même manière,
- ✓ Les documents justificatifs produits par l'entreprise sont probants,
- ✓ les opérations sont exécutées conformément aux décisions de la direction. (Noiro & Walter, 2008)

6- Limites du concept :

Si le contrôle interne apporte un indéniable intérêt dans la gestion, il n'est cependant pas l'arme absolue contre les défaillances et il convient de bien apprécier les limites du concept.

Ainsi, en aucun cas, le contrôle interne ne peut garantir la réussite de la banque en assurant la réalisation des objectifs fondamentaux car les changements de contexte politique, social ou économique ne sont pas toujours sous le contrôle des dirigeants.

De même, les contrôles mis en place peuvent toujours être contournés (en cas de collusion entre personnes) ou bien le management peut ne pas respecter les procédures. Ce point renforce d'ailleurs l'importance de l'audit qui visera à assurer que les activités sont bien sous contrôle. (Veillette, Brien, Senécal, & Lafond, 2007)

Enfin, le coût de mise en place d'un dispositif de contrôle interne en limite forcément le périmètre. Il n'est évidemment pas possible de mettre en place des dispositifs sophistiqués à toutes les étapes de processus, car dans ce cas, cela nuirait à la performance générale.

Le contrôle interne ne peut donc être considéré comme une assurance absolue.

7- Référentiels et règlementations

7-1 Le COSO 1:

Le COSO1 est le premier des référentiels de contrôle interne auquel tous se sont référés, adoptant du même coup la définition du vocable.

Il identifie cinq composantes du contrôle interne qui permettent de mettre en œuvre un dispositif de façon rationnelle. Il les symboliquement représentées sous la forme d'une pyramide universellement connue sous le nom de « pyramide du COSO ».

Cette pyramide repose sur un socle : l'environnement du contrôle.

Elle comporte trois étages :

- ✓ L'évaluation des risques ;
- ✓ Les activités de contrôle ;
- ✓ Le pilotage.

Le tout est supporté par une charpente : l'information et la communication.

Figure 3 : Pyramide du COSO



Source : (RENARD J. , 2017)

L'environnement du contrôle : présenté à juste titre comme le socle sur lequel tout repose. Il traduit la qualité du milieu, sa sensibilisation au contrôle interne et relève de la culture. Il s'exprime à travers :

- ✓ L'intégrité et l'éthique dont l'exemplarité du management est la meilleure illustration ;
- ✓ Le fonctionnement de l'entreprise qui ne peut être contraire à la réglementation ;
- ✓ La gestion des ressources humaines qui doit être compétente, intègre et transparente.

L'évaluation des risques : indispensable pour définir ce qu'il faut mettre en œuvre pour leur faire échec. Mais nous verrons que le COSO2 est allé plus loin dans ce domaine.

Les activités de contrôle : elles recensent les dispositifs à mettre en place pour empêcher les risques de se réaliser, à tout le moins les plus importants d'entre eux.

La communication et l'information : élément essentiel pour que les différents acteurs puissent jouer leur rôle en connaissance de cause.

Le pilotage : il va permettre de coordonner et de tenir à jour les éléments mis en place.

Tel est l'apport essentiel du COSO1 : avoir été le premier à définir le contrôle interne et à énoncer l'essentiel de ses composantes fondamentales. Mais il subsistait une lacune forte heureusement comblée par le COSO2.

7-2 Le COSO 2 :

Le COSO2 complète efficacement le COSO1 sur un domaine laissé en déshérence : « le management des risques » ; à telle enseigne qu'au risque de créer des confusions, on l'a nommé ainsi alors qu'il se situe dans la droite ligne du COSO1.

Pour envisager d'élaborer un contrôle interne rationnel, il faut en effet avoir réglé dans sa globalité le problème de risque, puisque c'est en fonction de lui que se construira le contrôle interne. Observons au préalable que les différents étages de la pyramide du COSO1 subsistent en leur qualité de composantes essentielles. On les retrouve dans le symbole graphique du COSO2, lequel rappelle les quatre autres composantes ou éléments du COSO1 :

- ✓ L'environnement de contrôle, nommé ici « l'environnement interne » ce qui, de fait, est plus parlant ;
- ✓ Les activités de contrôle ;
- ✓ L'information et la communication ;
- ✓ Le pilotage.

Mais, différence essentielle et contribution majeure : au lieu et place de la simple évaluation des risques, on trouve quatre éléments qui s'ajoutent aux éléments du COSO1 et symbolisent la gestion globale du risque. En effet, gérer les risques, c'est :

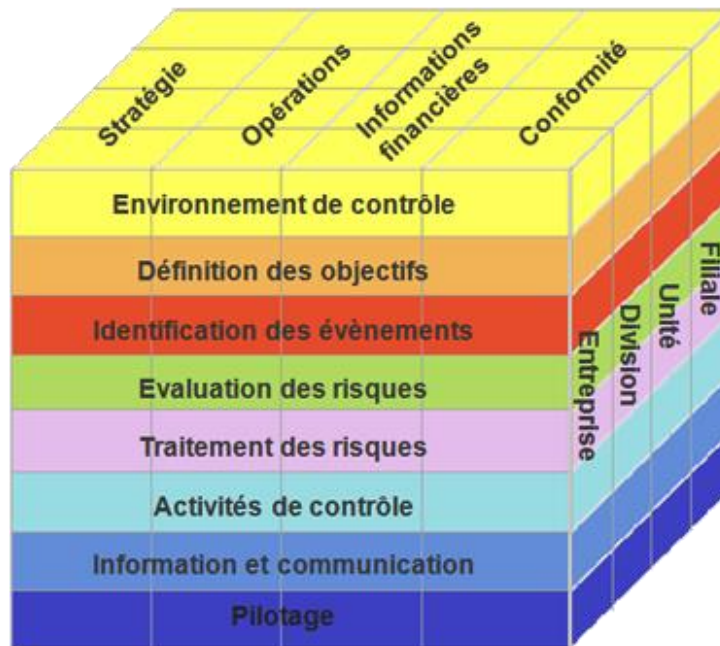
- ✓ Définir les objectifs ;
- ✓ Identifier les évènements ;
- ✓ Évaluer les risques ;
- ✓ Les traiter.

Soit au total huit éléments au lieu de cinq mais qui situent la gestion du risque en amont du contrôle interne, lequel est, ainsi que nous le verrons le pivot de l'ensemble. Avec le COSO2 on porte le regard en amont et en aval du contrôle

interne : de l'identification des risques à toutes les modalités de traitement possible.

Pour mieux singulariser cet enrichissement, le COSO2 a substitué le cube à la pyramide.

Figure 4 : Le cube de COSO



source : (BERNARD, GAYRAUD, & ROUSSEAU, 2013)

Ce cube présente de face huit éléments du contrôle interne en incluant les données amont et aval qui peuvent déboucher sur d'autres solutions que l'amélioration du contrôle interne, ainsi qu'il sera démontré un peu plus loin.

La face supérieure reproduit les zones d'exercice du contrôle interne, classées par nature et qui correspondent à quatre catégories d'objectifs :

- ✓ Stratégie : laquelle est singulièrement concernée avec le contrôle interne des dirigeants et organes de gouvernance ;
- ✓ Opérations : pour rappeler que le contrôle interne couvre l'ensemble du domaine opérationnel et n'est pas seulement de nature financière ;

- ✓ Reporting : qui mérite une attention particulière dans les situations où il y a une large décentralisation, et particulièrement dans les cas de décentralisation géographique importante et lointaine. La fiabilité du reporting doit alors mobiliser les attentions ;
- ✓ Conformité : eu égard à son importance dans les activités très réglementées.

La face sur le côté reprend également les zones d'exercice du contrôle interne mais classées par destination :

- ✓ Entreprise : toutes les entreprises, quel que soit leur secteur d'activité (public, privé, coopératif ou associatif) ;
- ✓ Division : dans chaque entreprise, toutes les fonctions sans exclusive ;
- ✓ Unité de gestion : pour bien souligner qu'il convient de descendre au plus petit niveau de responsabilité, chacun ayant son contrôle interne spécifique ;
- ✓ Filiale : l'existence de structures juridiquement autonomes n'enlève rien à l'exigence d'une bonne maîtrise des activités par la maison mère.

En sorte que l'ensemble symbolise parfaitement le caractère universel du contrôle interne.

Dans cet ensemble, la gestion globale des risques implique une attention portée à quatre dimensions : objectifs, identification des événements, évaluation des risques, traitement des risques.

- ✓ Les objectifs : il faut définir une politique de risque et singulièrement les notions d'appétence et de tolérance afin que chacun connaisse les limites à partir desquelles il doit agir et faire échec aux risques ;
- ✓ Identification des événements : pour combattre les risques, il faut les connaître ;
- ✓ Évaluation des risques : une fois identifié, les risques doivent être évalués pour les situer. Les méthodes d'évaluation sont nombreuses mais il faut se garder des calculs trop simplistes ;

- ✓ Traitement des risques : pour cela quatre options sont disponibles : l'évitement, le partage, l'acceptation ou la réduction suppression. C'est cette dernière option qui conduit à l'aménagement du contrôle interne.

7-3 Le COSO 3 :

L'objectif de la mise à jour du Référentiel COSO sur le contrôle interne est l'adaptation du dispositif de contrôle interne aux enjeux d'aujourd'hui et de demain. Le projet a permis de prendre du recul par rapport aux évolutions des vingt dernières années, depuis la parution du référentiel d'origine. En particulier :

- ✓ Les risques nouveaux qui émergent et qui sont autant de nouveaux enjeux de contrôle interne (la cybercriminalité, le cloud-computing, etc.) ;
- ✓ Le rôle toujours plus important de la technologie (performance, sécurité, continuité, etc.) ;
- ✓ Le recours intensifié à l'externalisation, avec un enjeu de bonne définition des attentes en matière de contrôle interne vis-à-vis des prestataires ;
- ✓ Les attentes accrues en matière de gouvernance (notamment les rôles des comités au niveau du conseil mais aussi de la direction générale sur des enjeux importants comme les risques, la conformité, etc.) ;
- ✓ La responsabilisation du personnel à tous les niveaux de la hiérarchie et dans toutes les entités de l'organisation (le « tone in the middle » et le lien entre les objectifs, les risques encourus et l'évaluation de la performance) ;
- ✓ La nécessité de s'adapter en permanence à un environnement interne et externe en mutation ;
- ✓ L'efficacité et l'efficience du dispositif de contrôle interne (l'articulation entre les opérationnels, les fonctions support, et l'audit interne) ;

- ✓ Les exigences de reporting au-delà de la communication financière (développement durable, environnement, qualité, etc.).

Le référentiel de 2013 reprend les éléments essentiels du référentiel COSO de 1992, en particulier la définition, les cinq composantes, et les critères d'évaluation.

L'intérêt de ce nouveau référentiel est qu'il élargit le spectre couvert : il ne s'agit plus simplement des domaines comptables et financiers, de la conformité, et des sujets opérationnels, mais aussi toute la communication extra-financière, le reporting sur la responsabilité sociale et environnementale, la sécurité, tant d'éléments essentiels à la bonne gouvernance.

Le COSO 2013 décline 17 principes essentiels liés aux cinq composantes du contrôle interne.

Chaque principe est applicable à tout secteur, nature d'activité, et taille d'organisation.

Au-delà de la formalisation des attentes en matière de contrôle interne, le COSO 2013 a vocation à :

- ✓ Renforcer les contrôles et gagner en confiance sur les opérations, le reporting et les objectifs de conformité ;
- ✓ Identifier les risques nouveaux et définir des dispositifs de maîtrise appropriés ;
- ✓ Analyser comment les ressources, la technologie et les processus peuvent potentiellement causer des défaillances de contrôle et comment les éviter ;
- ✓ Cibler les contrôles pour mieux répondre aux évolutions de l'environnement.

7-4 Autres référentiels :

7-4-1 Le COCO

Au Canada, l'institut « Canadian institute of chartered accountant » a publié des recommandations relatives au contrôle interne dans un rapport intitulé "CICA's Criteria of Control Board Guidance on Control ou (CoCo)" suite à la demande du comité canadien ayant publié des directives de bonne gouvernance ou le Blue-ribbon committee, le comité qui a recommandé entre autre que les sociétés cotées aient l'obligation de publier un rapport annuel sur l'adéquation de leur contrôle interne lié à l'information financière et la conformité aux lois.

Dans le cadre des CoCo guidances, le contrôle interne est défini comme étant l'ensemble des éléments de l'organisation qui inclut les ressources, systèmes, processus, culture et tâches, qui supporte la réalisation des objectifs de l'organisation.

Ce référentiel définit des critères qui permettent d'évaluer l'efficacité des contrôles au sein de l'organisation, il permet de répondre à la question « Are we going to meet our objectives, and how do we know ? »

Dans ce but, il y est défini quatre critères qui font articuler vingt sous-critères de contrôle :

- ✓ Le critère Objectif (purpose criteria) représente la direction de l'entité, il comprend cinq sous-critère qui sont les risques et opportunités, les objectifs, les politiques, les plans et les indicateurs et sous-objectifs de performances.
- ✓ Le critère Engagement (commitment criteria) qui reflète l'identité de l'entité, il comprend quatre sous-critères qui sont les valeurs éthiques, la politique de ressources humaine, les règles d'autorité, de responsabilité et de confiance mutuelle.

- ✓ Le critère capacité (capability criteria) regroupe cinq sous-critères liés aux compétences de l'entité, connaissances, ressources et moyens, processus de communication, de coordination et activités de contrôle.
- ✓ Enfin le critère de pilotage et d'apprentissage (Monitoring and learning criteria), il s'agit de six sous-critères traduisant l'évolution de l'entité, à travers son interaction avec son environnement interne et externe, ses réalisations par rapport aux objectifs, sa veille stratégique, son suivi et ajustements des systèmes et des procédures de contrôle.

Les vingt sous-critères sont inter reliés et permettent de juger l'adéquation du système de contrôle conçu au sein d'une entité, de l'évaluer et d'en communiquer aux parties concernées.

7-4-2 Le Turnbull guidance : référentiel britannique

Il propose non pas une série de règles mais une infrastructure générale de ce que doit être un contrôle interne. Il s'appuie sur les risques et souligne le rôle déterminant du conseil dans le choix du traitement. En cela, il retient les enseignements du COSO2.

Il souligne lui aussi la nécessaire adaptation à la clôture et au changement.

7-4-3 Le référentiel AMF : référentiel français

C'est le dernier et sans doute le plus abouti. Il rappelle l'universalité du contrôle interne qui se limite à la sphère financière et souligne le rôle des responsables opérationnels.

Il définit des objectifs généraux :

- Se conformer aux lois et règlements ;
- Appliquer les instructions de la direction ;
- Assurer un bon fonctionnement des processus internes, tous étant concernés ;

- Garantir la fiabilité des informations financières ;
- Un système d'identification des risques ;
- Une surveillance permanente.

Section 2 : le contrôle interne et la gestion des risques

1- L'évaluation des risques :

La démarche d'évaluation des risques dans le cadre d'un « système de contrôle interne » consiste à identifier les risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs de l'entité, d'analyser ces risques et d'assurer le suivi de leur gestion. Pour chaque objectif identifié, plusieurs risques peuvent être identifiés. Une fois identifiés, les risques généraux ou stratégiques peuvent servir de facteur commun (catégories de risques) afin de faciliter l'identification des risques opérationnels retracés dans les référentiels de contrôle interne.

Le moyen le plus adéquat pour procéder à l'identification des risques associés à chaque objectif est d'utiliser la cartographie des risques de l'entité, développée en général par un service spécialisé en maîtrise des risques, ou le cas échéant en l'absence d'un tel service, avec l'assistance de l'audit interne.

Au cas où l'entité ne dispose pas de cartographie de ses risques, chaque responsable de processus doit participer à l'identification des risques le concernant, qui viennent alimenter le système de contrôle interne. Dans cette situation, plusieurs méthodes sont possibles. L'une d'entre elles repose sur la conduite d'une démarche au niveau central, coordonnée par une équipe spécialisée. (Nguyen, 1999)

Dans tous les cas, il importe de conserver une cohérence d'ensemble pour pouvoir présenter des résultats relatifs à l'ensemble des processus/activités des activités de l'entité. Les résultats de l'analyse des risques donnent une vision des différents niveaux de risques. Ces résultats (identification et évaluation) alimentent la cartographie des risques et apparaissent, par conséquent, à travers la phase traitement dans les systèmes de contrôle interne de chaque processus et activité.

2- La cartographie de risques :

Elle permet d'afficher le positionnement des risques selon différents axes, tels que l'importance potentielle (impact), la probabilité de survenance ou le niveau actuel de maîtrise des risques. L'établissement d'une cartographie des risques répond à différentes finalités, (Cordel & Lebègue, 2013) parmi lesquelles :

- Aider le management dans l'élaboration de son plan stratégique et sa prise de décisions. Il s'agit alors d'un outil de pilotage interne.
- Communiquer aux organes de surveillance de l'entité des informations sur la maîtrise des risques. Conformément aux bonnes pratiques recommandées, il revient au comité des risques et/ou le comité d'audit d'examiner les risques significatifs et leur couverture.
- Orienter le plan d'audit interne en mettant en lumière les processus et activités où se concentrent les risques majeurs.
- Améliorer ou développer une culture de gestion des risques dans l'entité, notamment par la mise en place de la démarche d'autoévaluation (Risk Control Self Assessment).

Section 3 : La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne

Mettre en œuvre le contrôle interne ne peut être réalisé que si un certain nombre de conditions sont remplies. Et il faut, dans le même temps, vaincre les difficultés possibles et mobiliser les facteurs de réussite.

Les conditions à remplir sont au nombre de six :

- ✓ Une bonne qualité de l'environnement de contrôle ;
- ✓ La constitution d'une équipe projet ;
- ✓ Le choix d'un référentiel de contrôle interne ;
- ✓ La définition du périmètre d'intervention ;
- ✓ L'option de granularité du contrôle interne, laquelle peut varier au sein d'une même organisation ;
- ✓ La mobilisation de tous les acteurs.

1- L'évaluation du système de contrôle interne

L'évaluation du système de contrôle interne est une étape fondamentale dans la démarche d'audit. En effet, l'auditeur ne peut pas passer au contrôle des comptes sans examiner et diagnostiquer l'organisation et les procédures de contrôle interne de l'entreprise. L'auditeur doit réaliser cette étape d'une manière vigilante en respectant une démarche précise. Le processus de l'évaluation du système de contrôle interne fait l'objet de ce deuxième chapitre qui est divisé en trois sections. **Prise de connaissance générale de l'entreprise** L'évaluation d'un système de contrôle interne passe d'abord par une étape de préparation, elle consiste à connaître l'entreprise, dont l'objectif est la bonne compréhension de cette dernière et de son organisation, en utilisant un certain nombre de moyens.

1-1 La nécessité d'une bonne compréhension de l'entreprise et de son organisation :

L'auditeur doit prendre connaissance de l'environnement de l'entreprise externe et interne y compris le contrôle interne. En effet, il commence par acquérir une compréhension d'ensemble tels que : la nature de l'activité, le siège social de la société, la taille de la société, le chiffre d'affaires, les résultats des exercices précédents, le système comptable appliqué, les moyens humains et matériels dont elle dispose, l'organisation générale, les textes régissant l'activité de l'entreprise, les rapport des auditeurs internes et externes, le secteur où elle exerce son activité, les centres des responsabilités et les manuels des procédures

Cette compréhension permet à l'auditeur d'appréhender les risques généraux liés à l'entreprise notamment les risques d'activité ou du secteur, les risques d'organisation et de structure et les risques de la politique générale. L'auditeur doit réaliser cette étape d'une manière vigilante puisqu'elle conditionne le reste des travaux d'audit et particulièrement le contrôle des états financiers.

1-2-Les moyens mis en œuvre :

Pour acquérir une bonne compréhension de l'entreprise et son environnement, l'auditeur doit collecter le maximum d'informations et ça grâce aux divers moyens qui seront présentés ci-dessous :

1-2-1- Demande d'informations : est un moyen utilisé par les auditeurs pour collecter des informations d'ordre financières et non financières en consultant des personnes internes et externes de l'entité. Elle se fait via des demandes écrites formelles et des questionnaires, comme elle peut être effectuée par le biais des demandes orales informelles.

1-2-2-Observation physique L'observation physique, consiste à regarder et examiner la façon selon laquelle se fait l'exécution d'un processus ou d'une opération quelconque. Par exemple, observer comment se fait l'inventaire physique des immobilisations ou des stocks.

1-2-3-Procédure analytique La procédure analytique est une procédure focalisée sur des opérations de rapprochement et de comparaison entre des informations financières et d'autre non financières afin de chercher l'existence des relations logiques et réelles justifiant la fidélité et la crédibilité des enregistrements comptables.

Si l'appréciation aboutie à la constatation d'une conformité et concordance absolue entre les informations théoriques et les données physiques, l'auditeur estime que les procédures de contrôle interne sont bien conçues et exécutées.

Par contre, si le résultat de rapprochement abouti à l'identification d'une discordance ou d'un écart significatif entre les deux types d'informations l'auditeur doit orienter ces travaux d'audit vers l'approfondissement des investigations de contrôle pour détecter et rectifier les défaillances des procédures de contrôle.

Examen et évaluation des procédures de contrôle interne Après connaissance et compréhension des procédures de contrôle interne, l'auditeur examine et évalue ces procédures en suivant une démarche bien structurée

Saisie de la procédure La saisie des procédures est l'étape qui arrive juste après la connaissance et la compréhension du système du contrôle interne. Dans cette phase l'auditeur commence par le découpage de l'environnement du contrôle interne en plusieurs cycles ou circuits : circuit achats/fournisseurs, circuit ventes/clients, circuit paie/personnel, circuit trésorerie... Sur chacune des sections de travail, ventes/ clients par exemple, l'auditeur recense et formalise toutes les procédures qui caractérisent le déroulement des opérations, depuis le commencement de la tâche jusqu'à son achèvement.

Concernent les ventes client l'auditeur distingue entre les phases suivantes : négociation avec le client, réception et enregistrement de commande client, livraison des marchandises, facturation, et comptabilisation de la transaction).

Ce travail se fait soit par l'examen d'une documentation écrite, d'un manuel des procédures, soit par l'entretien avec les responsables de conception et d'exécution. L'auditeur utilise les techniques du mémorandum (description narrative de la procédure) et du diagramme de circulation appelé encore flow charte (pour stocker les informations collectées dans des dossiers).

2- Technique de narration (mémorandum)

C'est une description narrative du système de contrôle interne. Elle permet à l'auditeur d'archiver des informations pour utilisation ultérieure. Si le manuel des procédures n'existe pas l'auditeur organise des entretiens et des rencontres avec le personnel de l'entreprise et demande la description des procédures. L'auditeur se contente d'écouter et de noter le récit de son interlocuteur. C'est le cas de la narration par l'audité. Par contre, la narration peut être effectuée par l'auditeur. En effet, ce dernier peut faire la synthèse écrite des entretiens réalisés avec le personnel, des documents qu'il a réunis et des conclusions des tests qu'il a effectués pour arriver à décrire la procédure.

Technique descriptive (flow Sharte) C'est une représentation d'une suite d'opérations dont lesquels les différents documents, postes de travail, responsabilités et opérations sont représentés par des symboles. C'est encore une description graphique d'une suite d'opérations. Le diagramme de circulation permet de représenter la circulation des documents entre les différents fonctions et centres de responsabilités. Il permet de donner une idée sur le cheminement des informations et leurs supports.

3- Tests de conformité

3-1 Etendue des tests de conformité : Dans cette deuxième phase d'évaluation, l'auditeur s'assure qu'il a saisi correctement les procédures du contrôle interne et qu'il a bien noté et compris le processus d'opérations. Pour cela, il ne suit pas à pas quelques transactions pour s'assurer de l'existence de la compréhension du système. Les tests de conformités permettent à l'auditeur dans un premier lieu de vérifier que la procédure existe sans tenir compte de la manière de leur application. Et dans un j Chapitre II Processus d'évaluation du système de contrôle Interne 24 deuxième lieu, ces tests donnent à l'auditeur l'avantage de rectifier les erreurs de compréhension et de description de la procédure.

3-2 Procédure des tests L'auditeur ne peut pas suivre toute la procédure de contrôle interne opération par opération mais, il se trouve dans l'obligation d'appliquer les tests de conformité sur des échantillons bien déterminés. Les tests de conformité ou de sondage sont limités à un nombre raisonnable. Ce nombre sera dépendent de plusieurs facteurs tels que, le nombre des opérations traitées par cycle et le risque relatif à chaque type d'opération. L'auditeur fixe tout d'abord un échantillon réduit, puis il élargit l'échantillon si les résultats montrent l'existence d'un nombre élevé d'erreurs.

4- Apport de l'évaluation préliminaire

L'évaluation préliminaire est une appréciation théorique de contrôle interne dans le sens ou les outils d'évaluation ainsi, que les résultats dégagés à la fin de cette étape sont purement théoriques.

En effet, sur le plan procédural, cette étape est réalisée par l'utilisation des outils spécifiques constitués par les questionnaires de contrôle interne, qui sont des questionnaires fermés dont les réponses ne peuvent être que par oui ou non. Une réponse positive (oui) constitue une force théorique de contrôle interne mais, une réponse négative (non) est une faiblesse théorique de contrôle interne. D'autre part, l'auditeur utilise le diagramme de circulation qui est une représentation

schématique de procédure décrite, afin de relever les anomalies et les faiblesses figurants dans le système audité.

5- Objectifs de l'évaluation préliminaire

Les objectifs de l'évaluation préliminaire sont :

- Déceler les points forts et les points faibles théoriques du dispositif évalué en faisant référence au questionnaire et au diagramme de circulation.
- Programmer les tests à mettre en œuvre pour vérifier l'existence réel des forces théoriques relevées.
- Mentionner l'impact probable de chaque faiblesse sur la sauvegarde des actifs et l'exactitude des informations financières.

6- Tests de performance

L'auditeur teste que les points forts théoriques du système se vérifient en pratique et qu'ils sont appliqués de façon constante. Les tests de permanence sont d'une plus grande ampleur que les tests de conformité. Ces tests donnent à l'auditeur une conviction que les procédures contrôlées sont appliquées en permanence et sans défaillance. En plus, ces tests permettent à l'auditeur de dégager les preuves justifiant le bon fonctionnement du système de contrôle interne.

7- Evaluation définitive du contrôle interne

A partir des tests de permanence, l'auditeur détermine les faiblesses de fonctionnement qui découlent d'une mauvaise application des points forts, et les faiblesses de conception identifiées lors de l'évaluation préliminaire. Il récapitule pour chaque circuit ou cycle de contrôle interne, les constatations effectuées (points faibles de conception et d'application du contrôle interne) dans un document de synthèse appelé rapport de contrôle interne. Ce rapport doit être établi d'une manière détaillée et directement adressé à la direction. En effet, l'auditeur doit recenser les faiblesses du contrôle interne, l'impact de ces faiblesses sur la qualité des informations financières et les recommandations nécessaires pour lutter contre tout risque éventuel

8- Le contrôle complémentaire lié à l'usage de l'outil informatique

De point de vue organisationnel, l'environnement de contrôle interne a subi une restructuration capitale, matérialisée sur le plan pratique par le traitement automatisé de l'information, grâce à l'usage de l'outil informatique, les réseaux et les applications informatiques. Cette innovation n'a pas influé la définition du contrôle interne mais, elle a rendu le travail d'audit et d'analyse du contrôle interne plus difficile. En effet, l'absence de trace matérielle de l'information, cache des nouveaux risques de contrôle interne ce qui oblige l'auditeur de réajuster la démarche d'audit en introduisant des techniques de contrôles compensatoires.

3-1-La maîtrise des données : est un préalable obligatoire pour établir une enquête aboutissant à l'élaboration d'une opinion motivée et justifiée sur la qualité des données. La maîtrise des données dans un environnement informatisé passe par les étapes suivantes :

3-1-1- Identifier les flux de données L'auditeur doit avoir une vue globale sur la chaîne de circulation de données, allant de la saisie initiale de l'information jusqu'à l'archivage. Cette vue globale est dépendante de la compréhension et l'analyse de l'organisation et la conception des processus de contrôle interne ainsi, qu'à l'identification des applications informatiques, des bases des données et les relations entre ces dernières.

L'identification des flux des données permet à l'auditeur de connaître la manière selon laquelle les informations sont produites, recueillies, diffusées et stockées dans les bases des données. Pour cela, les bases des données et les réseaux des informations doivent être sécurisés d'une manière efficace physiquement et logiquement afin, de s'assurer que les informations sont collectées de manière fiable, ponctuelle et diffusées convenablement.

3-1-2-Contrôler les données Les données doivent être contrôlées et vérifiées tout au long du cycle de leur production. Le niveau du contrôle varie en fonction de degré du risque estimé par l'auditeur. Par exemple, lorsque le système d'information est bien conçu, convenablement appliqué et suffisamment sécurisé l'auditeur effectue un contrôle modéré en réduisant les échantillons des opérations objet de contrôle. Par contre, lorsque l'auditeur identifie des défaillances de conception ou d'exécution des procédures de contrôle interne, et que ces défaillances ont un impact significatif sur la sécurité et la sincérité des informations financières, il doit dans ce cas approfondir les investigations et les contrôles pour limiter le champ des risques.

A titre d'exemple, dans le cas de l'identification d'une anomalie touchant l'édition des factures (rupture de la séquence numérique par exemple), l'auditeur doit dans une première étape diagnostiquer la conception ainsi, que la modalité d'exploitation de l'application informatique de facturation puis, dans une deuxième étape, il doit vérifier toutes les opérations liées au processus de facturation :

- S'assurer que la saisie des commandes clients est correctement réalisé ;
- Vérifier que chaque commande clients saisies a donné lieu à l'émission d'un bon de livraison ;
- Toutes les livraisons faites se sont traduits par le transfert de ces données vers les facturations ;
- Toutes les factures sont justifiées par un ou plusieurs bon de commandes ;
- Toutes les factures sont transmis au service comptabilité pour contrôle et enregistrement ;
- L'archivage des dossiers clients ; Contrôler la mise à jour des bases des données ;
- Le chaînage des informations entre les différentes bases des données est-il complet et fonctionne correctement ;
- Vérifier la sécurité des intégrités des données.

8-1 Obtenir une cartographie des bases de données La cartographie des bases des données est une représentation schématique qui donne à l'auditeur une idée globale concernant les différentes bases des données de l'entreprise, et la manière selon laquelle ces entrepôts des données sont organisés dans le système d'information. Cette cartographie est nécessaire dans un travail d'audit. En effet, elle permet à l'auditeur de comprendre la logique de circulation de l'information et de détecter les incohérences et les vices de conception liés à la gestion et à la sécurité des flux des informations. La cartographie comporte les informations suivantes :

- La localisation des données : nombre des serveurs et leurs capacités ;
- Type de sauvegarde et la périodicité de sauvegarde ;
- La journalisation des mises à jour en indiquant leur lieu de stockage ;
- S'assurer que les dispositifs de sécurité organisationnels,
- Matériels et logiciels fonctionnent correctement ;

8-2 Vérifier l'existence des chemins de révision

Le chemin de révision est la piste de contrôle qui offre pour l'auditeur la traçabilité suffisante de l'information, afin de vérifier l'exactitude et la régularité d'une opération.

L'objectif de l'auditeur, est de retrouver une information à partir d'une autre logiquement et physiquement éloignée. (Boccon-Gibod & Vilmint, 2020)

Par exemple, lorsque l'objectif d'audit est de vérifier la valeur d'un compte bilan, l'auditeur commence du solde dudit compte tel qu'il est présenté dans les états financiers, puis il cherche le détail du compte dans le grand livre, ensuite il passe aux écritures comptables figurants dans le journal général ou dans les journaux auxiliaires pour arriver en fin aux pièces justificatives.

Pour retrouver les données, il est donc nécessaire de disposer d'un logiciel permettant de remonter des cumuls (soldes des comptes) vers les détails justificatifs (mouvements des comptes et les pièces justificatives).

C'est-à-dire de procéder réciproquement en inversant la démarche normale de traitement des opérations comptables. C'est la procédure de contrôle contradictoire.

L'absence des chemins de révision garantissant la traçabilité suffisante de processus de traitement des opérations, constitue une fragilité certaine des procédures de contrôle interne.

9- Audit des applications informatiques

L'objectif de ce type d'audit est de s'assurer que les applications informatiques relatives aux fonctions métiers, (fonction comptable, de trésorerie, de vente, gestion des stocks...) sont correctement conçues et exploitées et qu'elles répondent aux objectifs de l'entreprise en matière de contrôle interne, notamment en ce qui concerne l'exactitude et la sécurité des informations financières.

L'auditeur vérifie que chaque application informatique est dotée de contrôles applicatifs. (Kerebel, 2007)

Conclusion

Maintenir un bon niveau de performance dans le domaine économique et stratégique, c'est ce que doit garantir l'ensemble des dispositifs organisationnels, et cela peut se faire à travers le contrôle interne. Ce dernier peut être défini comme « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci ». Pour être fiable et efficace, il est souhaitable de tester et d'évaluer le contrôle interne ou au moins certains de ses aspects.

Dans le cadre de ce chapitre, nous avons d'abord mis en claire le concept de contrôle interne qui évolue vers un vrai rôle d'accompagnement et de conseil pour sécuriser l'activité au-delà de sa fonction première de contrôle et de surveillance puis nous avons défini ce qu'est le contrôle interne, ses objectifs. Pour proposer par la suite une appréciation du dispositif de contrôle interne. Finalement nous avons exposé, dans ce chapitre, les différents référentiels gérant le métier de contrôle interne.

Chapitre III

La performance de l'entreprise

Introduction :

Aujourd'hui, les entreprises sont confrontées à de nombreux défis, tels que la concurrence intensive, la mondialisation, les turbulences de l'environnement économique... auxquels leur performance est très sensible. Il paraît évident que, dans les années à venir, réussiront uniquement les entreprises qui seront plus aptes à tirer profit des opportunités et à réduire les menaces auxquelles elles seront confrontées.

La performance de l'entreprise est une notion polysémique, complexe et difficile à définir tant les approches sont multiples. Elle s'appuie largement sur les notions d'efficacité et d'efficience et elle est la plupart du temps centrée sur la seule dimension financière. En effet, à une ère où la concurrence s'exerce sur plusieurs facteurs et où les risques se multiplient, la réussite de l'entreprise ne se traduit plus en termes d'augmentation du bénéfice ou du rendement sur capital investi.

Ainsi, elle devient un concept qui intègre différentes dimensions pour la définir et différents indicateurs de mesure. Sa complexité n'émane pas uniquement de la diversité de ses conceptualisations mais aussi de son caractère multidimensionnel.

Au niveau de ce chapitre nous allons présenter la diversité des regards possibles sur la notion de performance dans la première partie et ses différentes dimensions au niveau de la deuxième partie.

Section 1 : La notion de la performance

1- Définition

Le concept de performance est couramment utilisé tant dans la littérature que dans les milieux organisationnels pour désigner un certain niveau d'excellence. Il reste, cependant, relativement ambigu dans la mesure où il est très galvaudé dans le langage courant. Par ailleurs, bien qu'il soit largement utilisé, il ne fait pas l'unanimité autour d'une définition et d'une mesure précise ; celles-ci dépendent, en effet, de l'objectif visé, de la perspective d'analyse choisie ainsi que du champ d'intérêt de son utilisateur.

Etymologiquement, performance vient de l'ancien français performer qui signifiait « accomplir, exécuter » au XIII^e siècle (Petit Robert). Le verbe anglais « to perform » apparaît au XV^e siècle avec une signification plus large.

Au sens strict du terme, une performance est un résultat chiffré dans une perspective de classement (par rapport à soi – améliorer ses performances et/ou par rapport aux autres).

Elle est définie comme un constat officiel enregistrant un résultat accompli à un instant T, toujours en référence à un contexte, à un objectif et un résultat attendu, et ce quel que soit le domaine (Notat, 2007)

La performance a longtemps été un concept unidimensionnel, mesuré par le seul profit, en raison notamment du poids des propriétaires dans le processus de décision (Saulquin & Schier, 2007) Plusieurs études, qui s'inscrivent dans un courant positiviste, étudient la plupart du temps la performance sous un angle financier et réduisent ce concept à une dimension simple centrée sur la seule dimension financière.

La fin des années quatre-vingt a consacré la mise en évidence du caractère

complexe et multiforme du concept (Barillot, 2001) explique en effet que la naissance d'un environnement économique plus complexe au cours de la période quatre-vingt et quatre-vingt dix, a eu pour conséquence la prise de conscience que le pilotage de l'entreprise ne se réduit pas au seul aspect financier.

Parallèlement à l'évolution du rôle de l'entreprise dans la société, le concept de performance de l'entreprise s'est modifié : la vision traditionnelle de la performance qui se limite à une vision financière à court terme est progressivement remplacée par une vision plus large, plus globale et multidimensionnelle de la performance (MARTINET & REYNAUD, 2001)), incluant l'atteinte non plus uniquement des objectifs économiques de l'entreprise.

1-1 Performance globale :

Avec l'évolution technologique et la mondialisation, la performance recouvre désormais plusieurs notions, mobilise de nombreux leviers, implique divers acteurs, est encadrée par plusieurs référentiels et est mesurée par de multiples indicateurs diffusés par différents vecteurs (Pluchart, 2011).

Selon l'auteur Yvon Pesqueux, la performance peut être considérée comme un "attracteur étrange" dans sa capacité à absorber plusieurs traductions : économique (compétitivité), financière (rentabilité), juridique (solvabilité), organisationnelle (efficience) ou encore sociale.

La performance globale est « l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales » (Baret, 2006). Marcel Lepetit la définit « comme une visée ou un but multidimensionnelle, économique, sociale et sociétale, financière et environnementale, qui concerne aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens ».

Dans la pratique on constate que la performance est un mot-valise, un concept flou et multidimensionnel qui en définitive ne prend de sens que dans le contexte dans

lequel il est employé. En fonction du contexte, l'évaluation sur un aspect de la performance (par exemple la performance financière), pourra être suffisante, alors que dans d'autres cas il sera préférable de travailler sur une notion de performance multicritères qui inclut la performance économique, performance financière, performance des processus, etc.

La performance peut par ailleurs être qualifiée de « globale » lorsqu'une entreprise s'efforce de répondre aux attentes non seulement des investisseurs mais également des autres Parties Prenantes (Salariés, clients, fournisseurs, Etat, grand public, générations futurs...) (Pluchart, 2011).

Le concept de performance globale, même s'il tient une place centrale dans de nombreuses études, reste donc un concept vague (Pesqueux, 2004).

En ce qui concerne la performance organisationnelle, relative à l'efficacité de la structure organisationnelle elle est la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. Elle intègre des indicateurs variés tels que la qualité du produit et du service, la mobilisation des employés, le climat de travail, la productivité, la satisfaction de la clientèle, etc.

1-2 Comment mesurer la performance globale ?

La performance globale est multidimensionnelle. Elle résulte de l'interaction entre les trois dimensions du développement durable à l'échelle des entreprises. En raison de sa complexité, aucune entreprise n'est parvenue à mesurer, ni le degré d'intégration des trois dimensions du développement durable, ni son retour sur investissement. Pour le moment, les entreprises se contentent de mesurer cette performance à partir d'outils déjà existants.

La performance financière est mesurée par des indicateurs quantitatifs. Cet aspect économique et financier de la performance est resté pendant longtemps, la référence en matière de performance et d'évaluation d'entreprise. Même si elle facilite la lecture du pilotage de l'entreprise, cette dimension financière à elle

seule, n'assure plus la compétitivité de l'entreprise.

2- Performance interne et performance externe :

La performance de l'entreprise est appréciée différemment selon les acteurs : clients, salariés, dirigeants, bailleurs de fonds (Banques et autres), actionnaires. Cette différence est due principalement aux divergences des objectifs de ces acteurs.

On distingue entre la performance externe qui concerne de façon générale aux acteurs en relations contractuelles avec l'entreprise, de la performance interne qui s'adresse principalement aux acteurs internes de l'entreprise. (Luthi & Mailly, 2015)

En effet, les indicateurs financiers (la rentabilité financière, les ratios d'endettement, ...etc.) constituent la communication la plus privilégiée en terme de performance et particulièrement pour les actionnaires.

Au contraire, les dirigeants de l'entreprise qui pilotent la performance, et qui en responsables, s'intéressent fortement au processus de réalisation et d'obtention des résultats. L'objectif principal pour le comité de pilotage est comment atteindre les objectifs fixés : prendre, organiser et mis en œuvres de décisions de valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Tableau (2) : Performance interne et performance externe

Performance interne	Performance externe
Est tournée vers les managers.	Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.
Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'entreprise.	Porte sur le résultat, présent ou futur.
Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.	Nécessite de produire et de communiquer les informations financières.
Aboutit à la définition des variables d'action.	Génère l'analyse financière des grands équilibres.
Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.	Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes.

Source : (Doriath & Goujet, 2011)

Section 2 : Les instruments d'évaluation de la performance

L'évaluation de la performance est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs fixés.

Il est donc nécessaire d'avoir des outils et instruments de mesure de la performance, afin de permettre aux dirigeants d'orienter les actions, de coordonner, de corriger et d'ajuster et d'une manière générale de piloter tous les processus ayant pour finalité d'atteindre les objectifs fixés. (Maisonneuve, 2020)

On peut distinguer entre deux catégories d'outils ou de supports d'informations :

- ◆ Outils prévisionnels qui permettent d'étudier le futur en fonction des forces et faiblesses et des opportunités et menaces ;
- ◆ Outils de performance qui constatent les performances et permettent d'interpréter les écarts et prendre les décisions correctives.

1- Les Outils prévisionnels :

Il existe trois grandes catégories de systèmes prévisionnels :

Le plan stratégique : il a pour objectif de définir à long terme (5 à 10 ans) les grandes orientations stratégiques de l'entreprise : les produits, les marchés, les métiers, les stratégies adoptées vis à vis des concurrents ...

Le plan opérationnel : ce document à une vision à moyen terme (3 à 5 ans) et comprend principalement :

- ◆ Une valorisation de façon détaillée du programme des investissements techniques et financiers.
- ◆ Les modes de financement retenus pour compléter l'autofinancement.
- ◆ Les comptes de résultats prévisionnels.

Le budget : Il est constitué d'objectifs à court terme retenus pour l'exercice en matière d'investissement et d'exploitation.

2- Outils de performance :

Les outils de performance portent essentiellement sur la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système budgétaire, le tableau de bord, le reporting et le système d'information.

a) La comptabilité générale :

La comptabilité générale rend compte globalement du résultat d'une période grâce au compte de résultat et de la situation du patrimoine en fin de période par l'intermédiaire du Bilan. C'est un instrument à la fois d'information et de gestion.

La comptabilité générale comme instrument d'information : (Maadani & Said, 2009)

La fonction d'information de cet instrument réside dans le rôle d'information qui peut jouer les documents comptables. Ces documents sont conçus selon le principe fondamental de fidélité d'image :

- ◆ Le bilan est une photographie du patrimoine, de la forme de l'entreprise, avec ce qui lui appartient (actifs) et ce qu'elle doit (passifs) ;
- ◆ Le compte de produits et charges ;
- ◆ L'état des soldes de gestion décrit en deux tableaux la formation du résultat net et celle de l'autofinancement ;
- ◆ Le tableau de financement qui présente la synthèse de l'évolution financière de l'entreprise, en décrivant les ressources dont elle dispose et les emplois qu'elle en a effectués ;
- ◆ L'état des informations complémentaires comporte tous les compléments et précisions nécessaires à l'obtention d'une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, à travers les états de synthèses fournis.

-La comptabilité générale comme outil de gestion :

La comptabilité peut être considérée comme une forme de tableau de bord, composé de toute une série d'instruments de mesure, grâce auxquels les gestionnaires peuvent piloter l'entreprise et en mesurer les performances. Elle permet de dégager divers soldes de gestion (marge commerciale, valeur ajoutée...) et calculer différents ratios.

La comptabilité générale constitue un « Gisement » d'information de gestion, mais lourde, moins réactive et souvent peu compréhensible pour les opérationnels. C'est pour cette raison que les entreprises tiennent parallèlement une comptabilité analytique. (Feisthammel & Massot, 2005)

b) La comptabilité analytique :

Appelée aussi comptabilité de gestion, pour objet de fournir aux décideurs de l'entreprise les informations nécessaires à la prise de décision : Il ne s'agit pas seulement de calculer les coûts des produits fabriqués par l'entreprise mais surtout d'influencer le comportement des décideurs et de les aider à atteindre leurs objectifs. Le but de l'analyse des coûts n'est donc pas tant de connaître les coûts des produits que de permettre de gérer les ressources économiques de l'organisation.

Toutefois, la comptabilité de gestion ne donne pas tous les éléments nécessaires pour dresser un diagnostic correct d'une entreprise et ne permet pas à elle seule une meilleure maîtrise de la gestion, d'où la nécessité d'appeler à d'autres outils complémentaires. (GIRAUD, SAULPIC, NAULLEAU, DELMOND, & BESCOS, 2005)

c) Le système budgétaire :

Le contrôle budgétaire est « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- ◆ De rechercher la (ou les) cause (s) d'écarts ;
- ◆ D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- ◆ De prendre les mesures correctives éventuelles nécessaires ;

- ◆ D'apprécier l'activité des responsables budgétaires » (Gervais, 1990).

D'après cette définition, on peut dire que le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion. Il permet, pour l'entreprise, de suivre ses frais de fonctionnement (charges de personnel, frais de production, frais commerciaux, frais généraux, ...) afin de les comparer au budget, d'analyser les écarts et de prendre les mesures qui s'imposent.

Pour certains, le contrôle budgétaire présente une vision très réduite de l'entreprise dans la mesure où il bloque l'entreprise dans un système fermé dont le seul objectif est d'ajuster les réalisations à des prévisions.

d) Le tableau de bord :

Le tableau de bord est composé par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée (Prinet, 2009).

Avec un tableau de bord bien conçu, le décideur trouve réponses aux questions fondamentales suivantes (Bouquin, 1991):

- ◆ L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaités ?
- ◆ Les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?
- ◆ Cela va-t-il durer ?

En effet, le tableau de bord remplit cinq rôles : (Fernandez, 2018)

- ◆ Le tableau de bord est un réducteur d'incertitude : l'incertitude est le handicap majeur de la prise de décision effective ;
- ◆ Le tableau de bord stabilise l'information : l'information est changeante par nature ;
- ◆ Le tableau de bord contribue à une prise de risque "réfléchie" : toute décision est une prise de risque ;

- ◆ Le tableau de bord facilite la communication : un tableau de bord bien conçu est un référentiel commun pour des échanges constructifs ;
- ◆ Le tableau de bord dynamise la réflexion : il incite le décideur à pousser plus avant sa prospection.

Au début, il faut signaler qu'il n'existe pas une structure type de tableau de bord, mais elle peut être définie en fonction (Doriath & Goujet, 2011) :

- ◆ Du champ d'intervention du responsable auquel il s'adresse (Ex : le tableau de bord de service de production ne contient pas les mêmes informations que celui de service commerciale) ;
- ◆ De l'entreprise : selon l'activité et la taille (Ex : une entreprise qu'offre des services en informatique établit un tableau de bord par projet, permettant de suivre son degré d'avancement et les coûts engagés) ;
- ◆ De l'environnement : marché, concurrence, technologies, conjoncture, etc. (Ex : le tableau de bord du service « Approvisionnement » présente le coût des produits achetés et stockés).

Il faut signaler que les spécialistes exigent que le tableau de bord soit :

- ◆ Cohérent avec l'organigramme : il doit correspondre à un centre de responsabilité et privilégier sur les informations sur les variables sur lesquelles le responsable peut agir ;
- ◆ Privilégier une information favorable à la réactivité du centre de responsabilité : cette information doit être obtenue au bon moment et porter plus les causes que les résultats ;
- ◆ Fournir une information sur la performance : les moyens mis en œuvre, les évolutions internes et externes ;

- ◆ Permettre une lecture claire : en apportant une information sur l'essentiel et les indicateurs doivent être proposés en nombre limité, facilement interprétables et présentés de façon lisible.

e) La remontée des comptes ou Reporting :

Il consiste à informer la hiérarchie de la situation à laquelle fait face l'entreprise et des résultats qu'elle obtient, il comprend très largement les éléments du contrôle budgétaire (consolidés et simplifiés) ; il doit se compléter de variables extracomptables figurant dans les tableaux de bord des unités qui rendent compte.

C'est un système de présentation périodique de rapports sur les activités et résultats d'une organisation, d'une unité de travail ou du responsable d'une fonction, destiné à en informer ceux chargés de les superviser en interne ou en externe, ou tout simplement concernés par ces activités ou résultats.

Actuellement, le reporting est l'application la plus utilisée de l'informatique décisionnelle, il permet aux gestionnaires: (Fernandez, 2018)

- ◆ de sélectionner des données relatives à telle période, telle production, tel secteur de clientèle, etc. ;
- ◆ de trier, regrouper ou répartir ces données selon les critères de leur choix ;
- ◆ de réaliser divers calculs (totaux, moyennes, écarts, comparatif d'une période à l'autre, ...) ;
- ◆ de présenter les résultats d'une manière synthétique ou détaillée, le plus souvent graphique selon leurs besoins ou les attentes des dirigeants de l'entreprise.

Généralement la réalisation du reporting passe par les principales étapes suivantes :

- ◆ Identification de l'objectif et la destination du rapport ;
- ◆ Ciblage des données puis des sources de données à rassembler, avec par exemple un paramétrage de l'année, du domaine, etc. ;
- ◆ Extraction des informations utiles : groupement, tris, fonctions d'agrégation, calculs d'indices, etc. ;

- ◆ Rédaction du rapport ;
- ◆ Publication ou diffusion du rapport (intranet, messagerie électronique, document, etc.)

Pour lever la confusion entre les concepts de reporting et de tableau de bord, notons que le reporting est vertical et le tableau de bord est transversal puisqu'il est dédié à l'aide d'un pilotage horizontal de l'entreprise. Le reporting a une vision exhaustive et le tableau de bord est réactif dans la mesure où il a pour mission d'alerter au plutôt en cas de dérive au détriment de la précision.

f) Le système d'information :

Selon H.C. Lucas, le système d'information est « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaires à la prise de décision et / ou au contrôle de l'organisation.

C. Dumoulin donne une définition très simple : Ensemble des informations circulant dans l'entreprise ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements.

De manière générale le système d'information représente l'ensemble des éléments participant à la gestion, au stockage, au traitement, au transport et à la diffusion de l'information au sein d'une entreprise ou organisation possède les significations suivantes :

- ◆ Un ensemble organisé de ressources (personnel, données, procédures, matériel, logiciel, ...) permettant d'acquérir, de stocker, de structurer et de communiquer des informations sous forme de textes, images, sons, ou de données codées dans des organisations. Selon leur finalité principale, on distingue des systèmes d'information supports d'opérations (traitement de transaction, contrôle de processus industriels, supports d'opérations de bureau et de communication) et des systèmes d'information supports de gestion (aide à la production de rapports, aide à la décision...).

- ◆ Un système ou sous-système d'équipements, d'informatique ou de télécommunication, interconnectés dans le but de l'acquisition, du stockage, de la structuration, de la gestion, du déplacement, du contrôle, de l'affichage, de l'échange (transmission ou réception) de données sous forme de textes, d'images, de sons, et/ou, faisant intervenir, du matériel et des logiciels.

En effet, le système d'information permet aux gestionnaires : (Portal & Roux-Dufort, 2013)

- ◆ Connaitre l'état des lieux (l'état du présent) ;
- ◆ Prévoir ;
- ◆ Comprendre ;

On distingue généralement trois grandes catégories de systèmes, selon les types d'application informatique :

- ◆ Les systèmes de conception : calcul numérique, conception assistée par ordinateur, ... ;
- ◆ Les systèmes industriels ou embarqués, qui fonctionnent selon des techniques temps réel ;
- ◆ Les systèmes d'information de gestion, qui emploient des techniques de gestion.

Il faut noter que la conception du système d'information doit prendre en considération les spécificités de l'entreprise, il doit être efficace (rapport qualité/cout).

3- Les indicateurs de mesure de la performance, approche financière :

Les premières mesures de la performance globale de l'entreprise ont été construites sur la base d'indicateurs et d'éléments purement financiers. Après avoir présenté les différents types d'indicateurs, nous nous pencherons sur la présentation de leurs points forts et de leurs faiblesses également. Vu que ces indicateurs restent une étape nécessaire et primordiale pour pouvoir évaluer la performance de l'entreprise.

3-1 Les types d'indicateurs financiers :

a) Les mesures comptables :

La mesure la plus facilement disponible est sans doute le résultat comptable de l'entreprise, tel qu'il apparaît dans les états financiers. Sur cette base la structuration du compte de résultat en soldes intermédiaires de gestion offre des possibilités d'analyse supplémentaires. Elle permet par exemple de neutraliser les éléments financiers et exceptionnels pour apprécier le résultat d'exploitation de l'entreprise. Elle permet également de dégager des indicateurs d'activité par exemple le chiffre d'affaires, la marge commerciale etc., et des indicateurs de marge comme le résultats d'exploitation, financier, l'excédent brut d'exploitation etc... (Berrah, 2002)

Cette dernière catégorie d'indicateurs appréhende la profitabilité de l'entreprise, c'est-à-dire sa capacité à générer des résultats bénéficiaires et à se positionner sur le marché.

Parmi les inconvénients des chiffres comptables pour appréhender la performance de l'entreprise figure le fait qu'ils sont exprimés en valeur absolue. Ainsi le fait de comparer le résultat d'exploitation de deux entreprises n'a pas de sens. Chose qui a amené à privilégier les grandeurs relatives, sous forme de ratios, comme par exemple le taux de profitabilité (rapport entre le résultat d'exploitation et le chiffre d'affaire), ou encore le ratio frais financiers/chiffre d'affaire... on s'intéresse moins au chiffres et plus à la structure du résultat.

b) Les indicateurs traditionnels de rentabilité :

Il est aussi utile de rapprocher les indicateurs de résultat d'autres types de données, et notamment des sommes investies. On ne cherche alors plus à mesurer la profitabilité de l'entreprise, mais apprécier si elle est rentable.

Le ROI (return on investment) représente à cet effet le lien entre les résultats et les sommes investies. Toutefois, il s'agit moins d'un indicateur précis que d'une catégorie d'indicateurs, au sein de laquelle plusieurs types de ratios existent.

Le ratio le plus utilisé par les analystes financiers, est le ratio de rentabilité des fonds propres (return on equity) ou ratio de rentabilité financière, qui permet de comparer les performances de l'entreprise à la rentabilité attendue par les actionnaires, et donc apprécier son activité financière.

$$\text{ROE} = \text{résultat net} / \text{capitaux propres de l'entreprise}$$

Cependant, l'un des inconvénients du ROE est qu'il intègre les effets de la politique de financement de l'entreprise. En effet, au numérateur, le résultat courant intègre le coût des capitaux empruntés et au dénominateur, on ne tient pas compte de l'ensemble des capitaux puisque les emprunts sont exclus de la formule.

C'est la raison qui pousse à chercher à compléter ce ratio par une mesure de rentabilité économique, c'est-à-dire un ratio indépendant du mode de financement de l'entreprise. La rentabilité économique est le plus fréquemment appréhendée par le ROCE (return on capital employed), qui s'apprécie par rapport aux capitaux utilisés.

$$\text{ROCE} = \text{EBE} / \text{Capitaux utilisés}$$

c) Les nouveaux indicateurs financiers :

Les mesures de type financier ont été vivement critiquées, notamment à partir des années 70, car elles ne prenaient en compte que la valeur pour les actionnaires et qu'elles négligeaient d'autres stakeholders comme les clients. Depuis le début des années 90, le retour en force des actionnaires réhabilite l'intérêt pour les mesures financières. Il s'est accompagné de suggestions pour l'amélioration technique de ces mesures. Le modèle de la valeur économique ajoutée (EVA),

promu et diffusé par le cabinet Stern et Stewart, constitue l'aboutissement le plus récent de la mesure de performance économique et financière. (Amoussouga & Agbodan, 1995)

L'EVA repose sur la prise en compte de la totalité du coût des ressources nécessaires au fonctionnement d'une activité. Les ressources sont composées de dettes, et des fonds propres. L'EVA vise à mesurer la performance nette, prenant en compte le coût total de ces ressources, dettes et fonds propres, exprimé par leurs coût moyen pondéré (WACC).

$$\text{EVA} = \text{résultat net} / (\text{WACC} * (\text{Immobilisations} + \text{BFR}))$$

Un flux négatif signifiera que l'entreprise n'a pas contribué à rémunérer suffisamment les apporteurs de capitaux et notamment les actionnaires, c'est-à-dire à créer de la valeur d'un point de vue strictement financier.

Les ajustements préconisés pour le calcul de l'EVA par rapport aux valeurs comptables permettraient d'obtenir une valeur plus proche de la réalité économique, moins biaisées par les conventions comptables comme les dépenses de recherche et développement qui ne sont pas considérées comme des charges, mais sont capitalisées à l'actif. En revanche ces ajustements peuvent rendre la mesure de performance moins comparable à celle d'autres entreprises, puisque celles-ci peuvent pratiquer des ajustements différents. L'EVA s'avère également être un indicateur facilement transportable au niveau local.

Les partisans de l'EVA estiment également que cette mesure est mieux corrélée aux cours de bourse que les autres mesures financières.

B. Les vertus des indicateurs financiers :

Les vertus des indicateurs financiers sont liées dans un premier lieu à celles des valeurs comptables sur lesquelles ils reposent. En effet :

- ◆ Celles-ci sont considérées comme des mesures relativement objectives, dans la mesure où elles suivent des règles d'élaboration explicites et qui s'imposent à toutes les entreprises.
- ◆ Ce sont ensuite des mesures fiables, car les obligations de contrôle imposées par les instances comptables et fiscales amènent les entreprises à mettre en place des procédures de validation efficaces.
- ◆ Les mesures comptables ont également l'avantage d'être toutes exprimées dans une grandeur unique, la valeur monétaire, ce qui facilite les agrégations et comparaisons.
- ◆ Enfin elles sont déjà disponibles puisque produites à des fins légales. De ce fait la construction de ces indicateurs est simple et peu coûteuse.
- ◆ Les indicateurs financiers sont également intéressants car synthétiques. Ils permettent de résumer la performance de l'entreprise dans un critère unique, et même lorsque l'on cherche à les combiner, leurs nombres restent assez limités. Ceci favorise les comparaisons, et facilite le diagnostic de la performance d'ensemble. (Plauchu, 2013)

3.2. Mesure de la performance : des indicateurs financiers aux Key Performance Indicators (KPIs)

Les limites fréquemment invoquées des indicateurs financiers ont milité en faveur du développement de nouveaux types d'indicateurs de gestion ou KPIs. Toutefois, la mise en œuvre des approches non financières n'est pas sans risque, elles doivent donc être appuyées par des méthodologies rigoureuses. Les objectifs assignés aux nouvelles méthodes peuvent se résumer comme suit :

- ◆ Capturer la performance de l'ensemble des décisions prises par les managers, et de façon plus générale
- ◆ Construire des indicateurs plus prédictifs de la performance
- ◆ Faciliter la prise de décisions correctives en enrichissant l'analyse de la performance

- ◆ Améliorer la lisibilité des indicateurs
- ◆ Développer des indicateurs portant sur des leviers d'action
- ◆ Retenir à la fois des indicateurs financiers et non financiers
- ◆ Choisir un nombre limité d'indicateur.

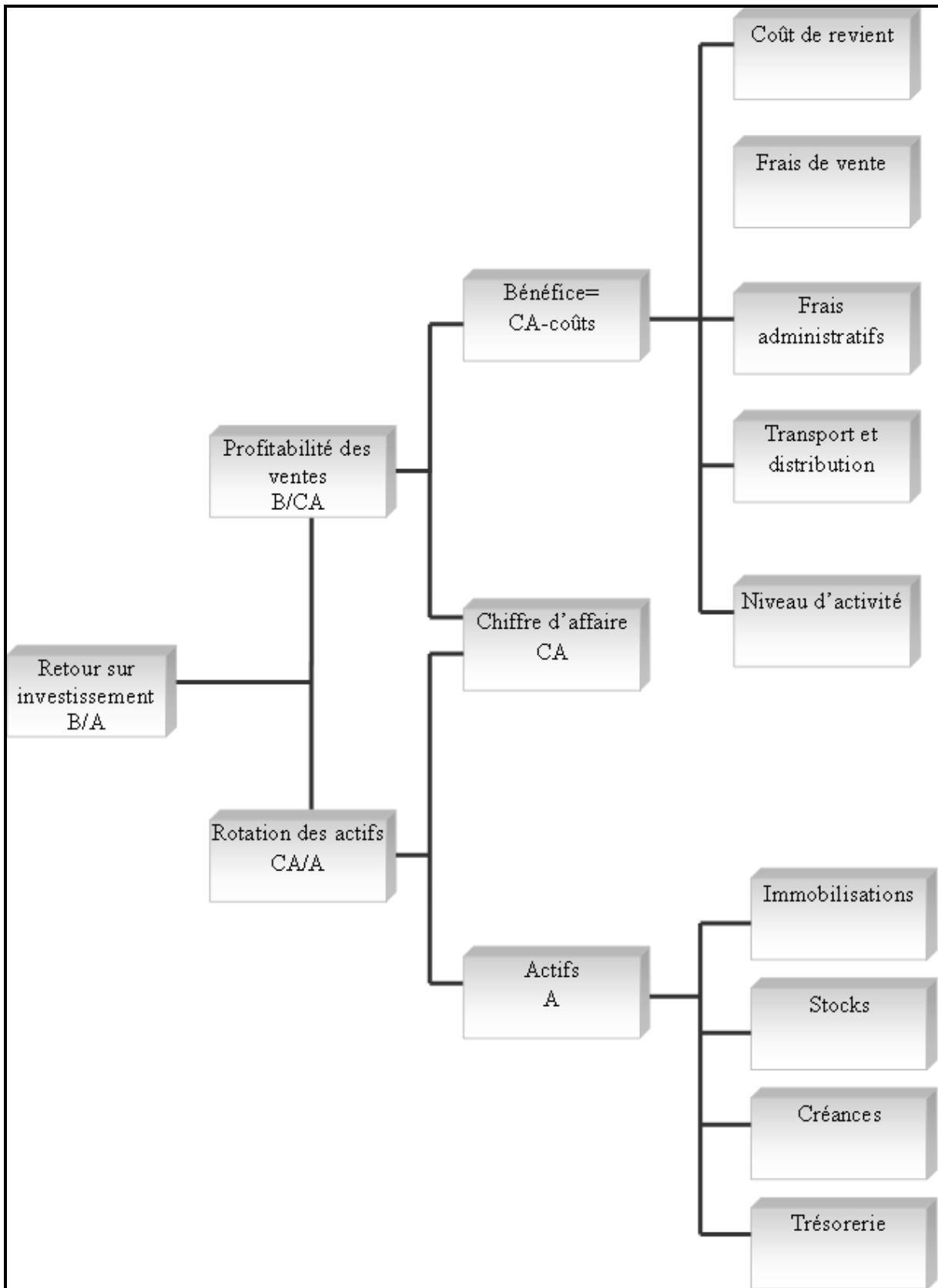
3-3 Des indicateurs portant sur les leviers d'action :

La mesure des performances ne repose plus sur la mesure des résultats mais porte sur la mesure des leviers de performance. En effet construire la mesure de performance sur la base des leviers d'action (par exemple avec un levier de qualité) permet d'appréhender les conséquences des décisions plus en amont de la formation des résultats, donc plutôt. Cela permet par ailleurs d'enrichir le diagnostic en cas de problème, grâce à la diversité des indicateurs.

En fait, si on fait l'hypothèse que les leviers d'actions aujourd'hui resteront pertinents demain, les indicateurs portant sur les leviers d'action mesurés aujourd'hui permettent d'anticiper les résultats qui seront obtenus à plus long terme, et donc de compenser le biais court terme induit par les seules mesures de résultat. (Boutou, Landy, & Saintvoirin, 2006) Les indicateurs de levier d'action sont plus prédictifs que les indicateurs de résultat.

La modélisation de performance c'est le travail d'identification des leviers d'action et la construction d'un système de relation entre ces leviers et la performance attendue. Le modèle de performance est un travail progressif. Dans un premier temps, seuls des leviers globaux peuvent être dégagés, ceux-ci deviennent ensuite des références pour des leviers de niveau secondaire, et ainsi de suite, selon un enchaînement de plus en plus détaillé.

Figure 5 : la pyramide du pont de Nemours



Source : (Goumaz, 2015)

On voit donc le passage progressif de la performance d'ensemble, ici exprimé en terme de rentabilité, vers des performances intermédiaires dans un premier temps (la profitabilité des ventes, la rotation des actifs), puis vers des leviers d'action plus fins.

Cette pyramide est intéressante car elle permet de visualiser l'articulation possible entre les éléments financiers. En revanche le travail de modélisation n'est qu'ébauché et assimilé plus à une décomposition comptable du ratio financier qu'à une véritable identification de leviers d'action opérationnels.

Identifier les leviers d'actions n'est toutefois pas aussi simple, un levier d'action peut s'avérer dans quelque situation contraire à l'objectif de performance globale comme par exemple la volonté de l'entreprise à développer à tout prix son chiffre d'affaires qui dans certains cas peut s'avérer catastrophique pour l'entreprise (remises trop importantes, clients peu solvables, etc...). Un levier d'action n'est donc pas réellement pertinent que s'il produit, directement ou indirectement la performance recherchée, donc les relations entre les éléments du modèle de performance doivent être des relations de cause à effet.

La modélisation reste ainsi un travail complexe qui repose toujours, in fine, sur un jugement. C'est l'une des raisons qui expliquent que le processus d'audit ne peut se réduire à une fonction de régulation : le modèle étant toujours subjectif, partiel, provisoire, il s'avère être essentiel d'essayer de le perfectionner.

4- Les indicateurs non-financiers

L'intégration d'informations, autres que financières, dans la mesure de la performance n'est apparue que récemment comme une nécessité. Certes, l'insuffisance des outils financiers traditionnels mis en œuvre dans le contrôle de gestion a-t-elle été évoquée dès 1987 par Johnson et Kaplan dans leur ouvrage intitulé « *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting* ». D'après Germain et Trébucq (2004) : « ce sont les premières publications sur le *balanced scorecard* (Kaplan et Norton, 1992, 1993, 1998) qui ont véritablement

entraîné l'aggiornamento des systèmes de mesure de la performance, notamment aux Etats-Unis où prédominait jusqu'alors le concept de 'responsibility accounting' ». C'est depuis quelques années, une série de chercheurs analysent comment les outils traditionnels de pilotage et de mesure de la performance peuvent être adaptés pour prendre en compte une vision plus globale

Ce principe est directement lié au précédent. En effet, plus on pousse l'exercice de modélisation, plus les leviers d'action deviennent opérationnels, et les mesures perdent leur caractère financier. Dans l'exemple de la matrice de Du Pont, on en vient ainsi aux leviers de réduction des stocks, de réduction des coûts usine, etc.

Étant plus opérationnels les indicateurs deviennent plus lisibles. Par ailleurs en remontant plus en amont dans l'analyse des causes de la performance, les indicateurs deviennent également plus prédictifs.

Par conséquent, les approches non financières se caractérisent par une multiplication du nombre d'indicateurs, certains d'entre eux en appellent d'autres : par exemple, il est peu réaliste de vouloir développer de nouveaux produits sans mener d'une manière conjointe des actions adéquates de recherche et développement de marketing ou de financement.

En plus l'intensité de la concurrence oblige souvent les entreprises à jouer sur plusieurs tableaux, à multiplier les axes de progrès, à définir leurs performances sur plusieurs dimensions. (Fernandez, 2018)

Un marché de l'ingénierie de la mesure s'est créé pour accompagner ce mouvement, avec la création d'agences de notation spécialisées dans la mesure de performance sociale, sur le modèle des agences de notation financière, et avec le développement d'offre spécifiques de la part des grands cabinets de consultants.

La multiplicité du nombre d'indicateurs milite en faveur de leur réunion au sein d'un outil unique le tableau de bord, afin de conserver une vision globale et équilibrée de la performance.

5. Les critères de l'évaluation :

Au départ l'audit est une technique de mesure d'éventuelles dérives par rapport à certaines normes. C'est le cas, par exemple, pour la certification légale des comptes, qui est une obligation d'autant plus facile à instaurer que les normes en ce domaine sont précises. Par contre, certifier qu'une entreprise est dans une situation régulière à l'égard du fisc est déjà une gageure... mais à supposer que cette entreprise soit, apparemment en situation régulière, qui se hasarderait à affirmer qu'il n'y a pas de risque de redressement ... ? Ceci ne veut pas dire pour autant qu'un auditeur interne (ou externe d'ailleurs) se refusera à conduire des investigations en matière fiscale, mais à l'évidence, l'audit s'oriente de plus en plus vers une approche intégrée globale de l'entreprise. Chaque audit particulier doit permettre de déboucher sur un audit de direction. L'audit de stratégie couronne l'édifice en permettant de vérifier que chacune des fonctions de l'entreprise est efficace dans la réalisation du résultat final. (Barzelay, 2002)

L'audit devient alors un audit de la performance et les normes d'audit se situent dans la réalisation des quatre notions suivantes :

- ◆ Notions d'efficacité ;
- ◆ Notions d'efficience ;
- ◆ Notions de pertinence ;
- ◆ Notions d'économie.

5-1 Notion d'efficacité :

Une réponse positive à la question « est ce que l'objectif est atteint ? » souvent donne naissance à la question suivante : existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour les mêmes résultats ? L'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance.

L'efficacité est définie comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés. Par exemple, pour augmenter

les revenus dans un domaine donné, un programme peut être conçu pour créer des emplois ».

Les emplois créés sont le produit du programme et contribuent à l'obtention de l'effet recherché par le programme, à savoir une augmentation des revenus, qui peut être mesurée pour évaluer l'efficacité du programme.

5-2 Notion d'efficacité :

Par efficacité, on entend le rapport entre les biens ou les services produits d'une part, et les ressources utilisées pour le produire, d'autre part.

Dans une opération basée sur l'efficacité, pour tout ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité données de produits ou de services.

5-3 Notion de pertinence :

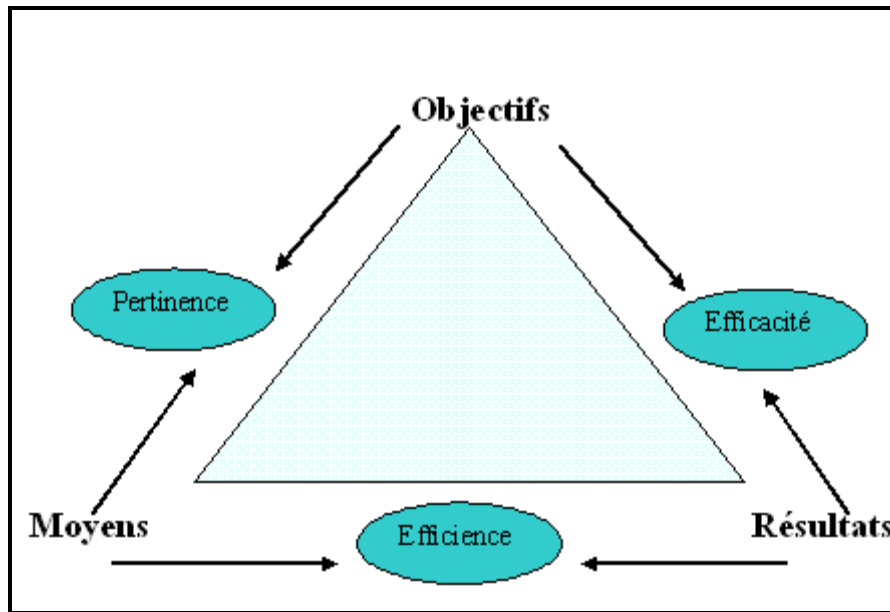
La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

5-4 Notion d'économie :

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

En résumé, on peut schématiser par une représentation triangulaire les relations entre objectifs, moyens et résultats.

Figure 6 : triangulaire des relations entre objectifs, moyens et résultats.



6- Instruments d'évaluation pour l'auditeur interne :

On peut distinguer 3 grands types d'analyse de l'efficacité dans les entreprises :

- Les analyses financières ;
- Les analyses de gestion ;
- Les études d'optimisation d'emplois des facteurs.

6-1 Analyses financières :

Les analyses financières consistent à formuler les appréciations sur la situation d'une entreprise en opérant sur ses comptes un certain nombre de traitements (sélection, découpages, regroupements, rapprochements, etc.)

Leur validité est conditionnée, d'une part, par la sécurité et la fixité des descriptions comptables, d'autre part, par la sincérité et le réalisme économique des comptes. (Demeestère, 2004)

Les instruments de l'analyse financière sont soit des indicateurs soit des ratios. Les indicateurs sont obtenus en additionnant ou en soustrayant diverses rubriques comptables en vue d'obtenir des chiffres significatifs sur la gestion :

excédent brut d'exploitation, valeur ajoutée, fonds de roulement, marge brute d'autofinancement, structure de financement.

Les ratios sont des rapports entre les rubriques ou groupes de rubriques comptables, ou parfois entre ces rubriques et des chiffres statistiques. Les ratios expriment par exemple :

- La rentabilité ;
- La liquidité ;
- La solvabilité.

Ces indicateurs et ratios sont d'un intérêt accru s'ils sont adéquatement choisis, et si leur évolution est suivie dans le temps et des comparaisons peuvent être faites entre entreprise, ce qui peut être facilité par des banques de données.

Mais l'analyse financière classique rencontre dans les entreprises publiques un problème inconnu ou accessoire dans les entreprises privées : la présence de contributions de l'Etat extrêmement diverses qu'il faut isoler et dont il faut tenir compte, sinon les indicateurs et les ratios sont faussés.

L'attribution de subventions d'équipement, de prêts publics à des conditions préférentielles ou des bonifications d'intérêt et toutes les contributions publiques à l'exploitation doivent être repérées, évaluées, justifiées par des sujétions imposées de l'Etat, et aboutir le cas échéant à des redressements des indicateurs et des ratios financiers.

6-2 Les instruments de l'analyse de la gestion :

Les instruments de l'analyse de la gestion pour principalement la comptabilité analytique d'exploitation, les budgets analytiques et comptes d'écart, les tableaux de bord en plus des données utilisant des indicateurs physiques ou financiers. (Demeestère, Lorino, & Mottis, 2017)

Ces instruments sont d'autant plus importants dans les entreprises publiques qu'ils permettent :

- D'évaluer de façon analytique des indicateurs de la prise en compte d'impératifs ou d'objectifs publics étrangers à l'économie de marché ;
- De mesurer, malgré le trouble apporté aux indicateurs classiques par cette prise en compte, l'efficacité de la gestion soit par secteur de production, soit par facteur de production.

6-3 Etudes d'optimisation d'emploi des facteurs :

Elles touchent :

- Les choix d'investissement ;
- L'emploi des moyens de production : analyses par moyens tels que personnels, stocks, énergie, matières, analyses par objectif, analyse des combinaisons des moyens ;
- L'optimisation des financements, des tarifications et plus généralement de la gestion financière.

Les techniques d'élaboration des budgets et des plans intégrant les études partielles d'optimisation des facteurs.

A cet effet, l'Etat peut intervenir à l'égard des moyens d'évaluation parmi ceux présentés ci-dessus en imposant des normalisations, certaines obligations de méthodes ou centralisation de données.

Tel est le cas de la normalisation comptable qui a fait l'objet d'un plan comptable érigé en code légal ;

6-4 Méthodes des comptes de surplus :

« La définition d'un critère synthétique d'efficacité de l'entreprise, qui a bénéficié de recherches menées en France et dans d'autres pays, a conduit au concept de productivité globale des facteurs, exprimant le rapport entre l'évolution du volume de l'ensemble de la production au volume de l'ensemble des facteurs »

Le principe de la méthode repose sur la tenue de compte d'exploitation à prix constants. En effet, s'il y a progrès de productivité entre deux périodes, c'est que l'accroissement (à prix constant) de la production est supérieur à l'accroissement

(à prix également constant) de la production. L'écart mesure le surplus de productivité globale de facteurs, c'est-à-dire le gain obtenu du fait d'une meilleure utilisation des facteurs.

L'intérêt de la méthode est qu'elle permet de décrire en même temps la façon dont le surplus est réparti entre les différentes « parties prenantes » : baisse (relative) des tarifs pour les usagers, hausse de rémunération (réelle) des salariés, augmentation des impôts versés à l'Etat, accroissement des résultats financiers de l'entreprise, dont une partie peut être d'ailleurs « financées » par des avantages fournis de l'extérieur, notamment sous forme de baisse du coût de certaines consommations intermédiaires.

Section 3 : Liens entre performance et audit interne

La performance et l'efficacité d'un service d'audit peuvent être appréhendées à travers les points suivants :

1- L'audit interne outil d'efficacité de l'entreprise :

L'audit interne peut jouer un rôle non négligeable en matière d'efficacité de l'entreprise. Ainsi dans le cadre de l'exercice de sa mission, l'auditeur est bien placé pour identifier, outre les problèmes de contrôle, les domaines dans lesquels des contrôles sont inutiles, inefficaces, ou coûteux.

L'auditeur peut également identifier les inefficacités des opérations et peut se voir chargé, au-delà de sa mission habituelle, de missions de conseil.

Aussi, l'audit peut jouer le rôle de mécanisme de cohérence aussi bien entre les objectifs des fonctions stratégiques, telles qu'elles sont appliquées par l'entreprise, qu'entre les actions des différentes fonctions.

Toutefois, pour pouvoir jouer convenablement ces rôles et fournir les services d'évaluation des contrôles et du fonctionnement de l'entreprise, l'audit devra être reconnu comme professionnel pour assurer sa mission principale et devra également avoir les capacités pour réaliser des analyses et des travaux dépassant sa mission première.

2- Performances et efficacité de l'audit interne :

La performance et l'efficacité de l'audit peuvent être appréciées à travers les besoins de l'entreprise et les normes d'efficacité des fonctions.

Cette appréciation peut émaner de plusieurs organes :

La direction peut donner son appréciation en fonction de l'atteinte des objectifs fixés. De leur cohérence avec la politique menée par l'entreprise, de couverture des activités et également en fonction du ratio coût-bénéfice ;

Les audités peuvent apporter leurs appréciations sur le rapport d'audit ;

Quant aux auditeurs externes, leurs recours aux travaux et aux consultations de l'audit interne constituent un facteur d'appréciation ;

Le service d'audit, lui-même, peut apprécier l'efficacité et la performance en formulant des jugements sur la méthodologie et l'efficacité réelle des prestations ;

L'appréciation par le comité d'audit s'effectue à travers le contrôle du suivi de la politique d'audit de l'entreprise, l'établissement des standards de contrôle des éléments essentiels de gestion de l'audit, etc.

L'appréciation de la performance et la mesure de l'efficacité reposent sur le référentiel. Par ailleurs, le service de l'audit doit s'efforcer, autant que possible, d'établir des objectifs chiffrés, ce qui paraît parfois difficile ou même impossible.

Il importe de signaler aussi que le système d'appréciation doit être adapté aux besoins réels de l'entreprise ainsi qu'à la taille de son équipe.

Quant au choix des indicateurs, il doit tenir compte de l'environnement et doit intégrer une approche « d'amélioration » qui permettra de sélectionner les indicateurs dans le cadre des axes de progrès.

Le tableau 1 ci dissous⁹ indique que le contrôle des performances qui constitue l'objectif essentiel de l'audit des performances, n'est guère certain qu'il en soit réellement ainsi. (Barzelay, 2002) Et semble suggérer que l'objectif essentiel de l'audit des performances devrait être l'amélioration des performances et non leur contrôle. Toutefois, il paraît préférable de ne prendre en considération que l'objectif de contrôle des performances, qui ne prête pas à controverse. On considérera ici que la question de savoir dans quelle mesure l'amélioration des performances compte parmi les objectifs et celle du degré d'importance qui lui est accordé sont d'ordre empirique et non théorique.

⁹ Voir la page 138

3- Audit des performances

3-1 Définition de l'audit des performances

Le terme d'audit des performances laisse entendre que cette activité est une forme d'audit. Cette idée implicite mérite d'être soigneusement vérifiée, de crainte qu'une simple convention linguistique n'empêche d'analyser sérieusement si l'audit des performances est ou non étroitement lié à l'audit traditionnel.

Pour mettre en lumière les principales différences entre l'audit des performances, et l'audit traditionnel. Il est indispensable de faire apparaître au grand jour les caractéristiques propres à ces deux concepts. Ces caractéristiques paraissent varier selon quatre axes fondamentaux. Chacun de ces axes est représenté par une colonne au tableau ci-dessus.

Tableau (3) : objectif de l'audit des performances

	Définition de l'efficacité	Objectif principal de l'examen	Principal mode d'examen	Rôle du vérificateur
Audit traditionnel	Exécution des tâches et des opérations efficacement	Contrôle de conformité	Audit	- Vérifier les informations + déceler les écarts entre les pratiques effectives et les normes générales : en tirer les conséquences, et présenter les résultats.
Audit des performances	Optimisation des pratiques organisationnelles et des méthodes de production compte tenu des objectifs et des possibilités	Contrôle de performance	Inspection	- Evaluer les programmes et les actions et les différents aspects de l'organisation : en tirer les conclusions.

Source : établi par l'étudiante à partir de plusieurs ouvrages

« L'audit traditionnel » se caractérise ainsi par une conception bien précise du fonctionnement de l'organisation, par une vision déterminée de ce qui garantit ou favorise l'efficacité (l'exécution de toutes les tâches et de toutes les opérations est efficacement régie par des systèmes et des processus organisationnels formalisés), par un objectif essentiel bien précis (le contrôle de conformité), par un mode

d'examen bien précis (l'audit), ainsi que par une série de prescriptions bien précises concernant le rôle des vérificateurs considérés individuellement et celui de l'organisme de contrôle dans son ensemble (vérifier les informations ; déceler les écarts entre les pratiques effectives particulières et les normes générales ; en tirer les conséquences ; présenter les conclusions).

3-2 L'audit des performances est-il une forme d'audit ?

Comme le montre la dernière colonne du tableau 1, le rôle d'un vérificateur chargé d'un audit des performances consiste, dans une large mesure, à évaluer les différents aspects des stratégies de l'entreprise. Il peut ainsi chercher à déterminer si un certain élément du plan d'action de l'entreprise, constitue bien le meilleur moyen d'atteindre les objectifs de l'organisation et d'assurer par exemple une utilisation efficiente des ressources ou un ciblage satisfaisant des clients.

Les auditeurs des performances jugent si les moyens sont conformes aux fins et aux possibilités. Ils portent par conséquent un jugement sur les moyens mis en œuvre. Le rôle d'un auditeur traditionnel s'arrête par contre bien avant. Il consiste à s'assurer de l'exactitude des informations communiquées par les organisations soumises à l'audit et à déceler les écarts existant entre les systèmes et opérations de gestion financière de celles-ci et les normes formelles, c'est-à-dire à effectuer une vérification et non une évaluation. (TIGUIT, 2019)

En effet L'audit de conformité n'est pas remplacé par l'audit des performances. Il est incorporé dans l'audit des performances. L'audit de conformité traditionnel est une composante réorientée de l'audit des performances. La performance, c'est pour une part obéir aux lois et se conformer aux réglementations.

L'auditeur peut ainsi structurer le travail d'évaluation en élaborant des règles empiriques ou en identifiant les méthodes les plus performantes permettant une

gestion efficiente et efficace, en les codifiant sous forme de normes, et en décelant les écarts entre ces normes et les pratiques effectives particulières. Le fait qu'un auditeur puisse procéder ainsi n'a pas pour conséquence logique que l'audit des performances soit d'un point de vue conceptuel une forme d'audit. Le terme audit des performances est par conséquent plutôt mal approprié. L'audit des performances est une activité d'évaluation de type particulier auquel il se trouve que l'on a donné un nom comportant le mot « audit ».

3-3 Si ce n'est une forme d'audit, qu'est-ce donc ?

Pour clarifier ce principe, il convient de donner un autre nom que celui d'audit au mode d'examen qui caractérise l'audit des performances. Le terme inspection a été choisi à cet effet. Il suscite l'image d'un professionnel spécialiste de la supervision - un inspecteur - cherchant à obtenir des impressions et des informations de première main sur l'efficacité pour évaluer dans quelle mesure l'organisation considérée fonctionne de façon satisfaisante.

Il suggère d'importantes différences par rapport à l'audit. Il mène une enquête sur tous types de procédures, et pas uniquement sur celles qui ont trait à la gestion financière. (Causse & Tran Vu, 2012)

Une inspection peut impliquer qu'un jugement soit porté sur les moyens mis en œuvre, bien que ce jugement puisse avoir à se conformer à des règles empiriques formalisées c'est-à-dire à des normes. Le choix du terme « inspection » suggère également d'importantes différences par rapport à la recherche, qui constitue le mode d'examen caractéristique de l'évaluation des programmes. Bien que les conclusions d'une inspection puissent s'appuyer sur les résultats de la recherche, il n'en est pas nécessairement ainsi.

L'utilisation du terme inspection par opposition à celui de recherche indique que ce mode d'examen a pour fonction principale la supervision et pour objectif premier le contrôle.

4- Définition de l'audit de performance :

Il s'agit d'une notion relativement neuve, née de la volonté de dépasser les objectifs étroits des audits comptables et opérationnels.

L'audit de performance d'une organisation est un audit intégré, qui a généralement comme objectif d'évaluer et de critiquer les performances de cette organisation. Cette démarche suppose que l'auditeur doit prendre en considération toutes les interactions et dimensions de l'opération et du système audité. L'audit de performances dépasse donc l'audit comptable et l'audit opérationnel, dans la mesure où il les intègre tous, tout en ayant comme principal objectif d'évaluer les performances globales de l'entreprise.

Selon J. C. Burton : « l'audit de gestion peut se définir comme celui de la performance globale de l'entreprise, qui prédit un accroissement des besoins d'évolution de la gestion chez les actionnaires ».

MORSE H. Ellsworth : « l'audit de performances est celui de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience d'une fonction ou d'une organisation. Il propose de partir de critères de performances existants et définis par l'entreprise elle-même d'en juger la pertinence et si nécessaire des critères plus opératoires ».

4-1 Types d'audit des performances

L'audit des performances s'apparente bien plus à une gamme de produits qu'à un produit unique. Il existe plusieurs types d'audit des performances : audit de l'efficience, audit de l'efficacité des programmes, audit de la capacité de gestion des performances, audit des informations sur les performances, et examen des méthodes les plus performantes... Cette partie s'intéressera aux formes d'audit de performance les plus connues et les plus utilisées.

Le tableau 2 définit les concepts d'audit de l'efficience, d'audit de l'efficacité des programmes et d'audit de la capacité de gestion des performances.

Tableau (4) : Types d'audit des performances

Type	Unité sur laquelle porte l'analyse	Objet de l'évaluation	Principal domaine sur lequel porte les efforts
Audit de l'efficacité	Fonction assurée par l'organisation des processus mis en œuvre	Les différents aspects des opérations et actions	Identification des possibilités de réduction des coûts.
Audit de l'efficacé des programmes	Stratégies, programme, ou éléments majeurs d'un programme	La conception et le fonctionnement de l'organisation	Evaluation de l'impact des orientations de l'organisation sur les résultats, et évaluation de l'efficacité des programmes.
Audit de la capacité de gestion de performance	Organisation	Eléments affectant les performances des fonctions de gestion	Evaluation de la capacité à atteindre les objectifs d'ensemble d'économie, d'efficacité et d'efficacé.

Source : établi par l'étudiante à partir de plusieurs ouvrages

4-2 Audit de l'efficacité et audit de l'efficacé des programmes :

L'audit de l'efficacité examine les fonctions assurées par les organisations, les processus mis en œuvre et les éléments des programmes afin d'évaluer si les intrants sont transformés en extrants de façon optimale, notamment sous l'angle des coûts. Il porte souvent sur plusieurs entités dans la mesure où les processus transcendent généralement les frontières entre les différents services au sein de

l'entreprise, en raison de la centralisation des fonctions (par exemple, les finances, la gestion du personnel, les approvisionnements et la technologie de l'information).

L'audit de l'efficacité des programmes s'apparente à l'évaluation des programmes, et ceci près que c'est l'inspection qui constitue le principal mode d'examen. Il étudie la relation entre les extrants et les résultats au niveau des programmes. Plus précisément, ce type d'audit vise à tirer trois conclusions. (OBERT & MAIRESSE, 2009)

Il cherche tout d'abord à porter un jugement de fond sur la valeur des résultats, tels que le chiffre d'affaire, d'équilibre financier ou les ratios de « santé » de l'entreprise ;

Il s'attache en second lieu à mesurer la valeur de ces résultats par rapport à une certaine norme définie par exemple par les objectifs opérationnels assignés par une situation de référence ;

Il s'efforce enfin de formuler un jugement et un avis d'ensemble sur l'efficacité de l'entreprise. Les objectifs de l'évaluation et les types de conclusions auxquels il parvient sont donc assez similaires à ceux de l'évaluation des plans d'action.

Deux types d'audit de l'efficacité des programmes possèdent des caractéristiques qui méritent d'être soulignées, Le premier est l'examen des évaluations des programmes effectués par le sommet stratégique de l'entreprise qui est responsable de la mise en œuvre de ces derniers. Le rôle central de la fonction d'audit consiste à évaluer ces évaluations (c'est ce que l'on nomme parfois « méta évaluation ») et d'en tirer des conclusions concernant l'efficacité des programmes. Un second type d'audit de l'efficacité des programmes est l'évaluation des performances concernant les prestations, on peut considérer en l'occurrence que l'évaluation porte sur la qualité et le coût des produits ou services offerts par l'organisation en question.

4-3 Audit de la capacité de gestion des performances :

L'audit de la capacité de gestion des performances constitue le troisième type courant d'audit des performances. Ce type d'audit vise à évaluer la capacité de l'organisation à assurer une gestion efficiente et efficace de ses processus et de ses programmes. Le concept d'audit de la capacité de gestion des performances ne précise pas sur quoi doit exactement porter l'évaluation pour parvenir à une conclusion quant à la capacité de l'organisation en question à faire preuve de performance, mais il indique que les systèmes et les procédures mis en œuvre par une organisation pour mener à bien les fonctions de gestion arrivent à produire leurs effets.

Les audits de la capacité de gestion des performances diffèrent au plan conceptuel des audits traditionnels. En premier lieu, ces derniers visent principalement à déterminer la valeur de variables observables. D'un point de vue conceptuel, une capacité est un « potentiel » et n'est par conséquent pas observable.

Quant à la capacité de gestion des performances d'une organisation grâce aux méthodes propres à l'audit, elle peut prendre la forme d'une comparaison entre les systèmes et les procédures mis en œuvre et les normes qui traduisent de façon formelle l'application de règles empiriques concernant les moyens de créer et de préserver la capacité de gestion des performances. (FEKIH & MENNAD, 2014)

L'auditeur peut ainsi évaluer si une organisation a ou non mis en œuvre une procédure budgétaire axée sur les résultats conformément aux objectifs fixés par la direction, s'il procède régulièrement et avec compétence à l'évaluation de l'efficacité de ses programmes, ou s'il a ou non mis en place un système de gestion des performances adéquat (englobant des objectifs au niveau de l'organisation, des objectifs au niveau de chaque unité, des indicateurs de performance précis, un calcul régulier de la valeur des indicateurs de performance, des systèmes d'information de l'équipe dirigeante, et des procédures d'évaluation des performances des individus et des unités). Il n'est cependant pas nécessaire que la

capacité de gestion des performances soit évaluée à l'aide des méthodes propres à l'audit.

Certains organismes d'audit complètent leur gamme de produits d'audit des performances par des types d'activité qui demeurent peu fréquentes. Certains de ces audits des performances présentent un caractère marginal et ne sont pas principalement basés sur le mode de l'inspection, sur lequel est basé les trois formes d'audit de performance les plus connues. Si nous nous intéressons aux formes atypiques d'audit des performances, c'est pour tenter de déterminer quelle pourrait être l'évolution future des gammes de produits d'audit des performances. Quatre sous-catégories atypiques sont brièvement mentionnées et comparées au tableau 5.

Tableau (5) : sous-catégories atypiques d'audit des performances

Type	Unité sur laquelle porte l'analyse	Mode d'examen	Objet de l'évaluation	Principal domaine sur lequel porte les efforts
Audit des informations sur les performances	Organisation	Audit	Informations fournies, et qui servent à mesurer la performance	Validation et attestation de l'exactitude de l'information communiquée par les organisations
Evaluation des risques	Programme	Inspection	Tous les aspects de la conception et du fonctionnement des programmes	Identification des principaux risques d'échec des programmes et leurs causes
Examen des méthodes les plus performantes	Ensemble d'un secteur, ou fonctions au sein de la même entité se basant sur des	Recherche	Les aspects du fonctionnement de l'organisation	Elaborations de normes sectorielles concernant les méthodes les plus

	études comparatives...			performantes
Examen d'ensemble de la gestion	Organisation	inspection	Structures, systèmes et programmes des organisations	Evaluation de la capacité de l'organisation à remplir et exécuter ses mandats.

Source : établi par l'étudiante à partir de plusieurs ouvrages

Un type d'audit des performances de plus en plus courant est appelé « audit des informations sur les performances », les caractéristiques de ce produit sont similaires à bien des égards à celles de l'audit traditionnel, sauf pour les informations objet de l'audit, qui présentent pour l'essentiel un caractère non financier (surtout destiné aux organismes publics).

Les organisations soumises à l'audit communiquent des informations sur les performances (à l'état), et le rôle du vérificateur consiste à les valider ou à attester de leur exactitude ou de leur fiabilité. (Collins J. , 2013)

Un type d'audit des performances de plus en plus fréquent est « l'examen des méthodes les plus performantes » L'évaluation porte d'ordinaire sur une fonction assurée au sein d'un grand nombre d'organisations. Les audits de ce type identifient les organisations qui assurent exceptionnellement bien la fonction considérée, puis analysent les raisons pour lesquelles elles parviennent à ces résultats. La logique conduit généralement à attribuer ces performances exceptionnelles aux méthodes mises en œuvre par l'organisation pour assurer efficacement cette fonction. Et la diffusion des résultats et des informations sur ce que l'on nomme les méthodes les plus performantes c'est-à-dire celles auxquelles on attribue des performances exceptionnelles - suffirait donc à améliorer la façon dont la fonction considérée est assurée dans d'autres parties du secteur si elle donne lieu à l'adoption de ces méthodes. Le principal mode sur lequel est conduit

un examen est plus proche de la recherche que de l'inspection ou de l'audit. (Salgado, 2013.)

« L'audit de l'évaluation des risques » : Les caractéristiques distinctives d'une évaluation des risques sont les suivantes. En premier lieu, contrairement aux audits de l'efficacité des programmes, le but n'est pas de parvenir à une conclusion quant aux performances passées d'un programme. Le principal objectif est d'identifier les raisons précises pour lesquelles un programme risque d'échouer dans le futur et d'en informer les responsables et les gestionnaires. L'organisme d'audit n'a pas à démontrer l'inefficacité des programmes. Il doit plutôt donner à ceux qui en assurent la gestion des raisons de craindre qu'une poursuite de la mise en œuvre du programme selon les mêmes orientations puisse être source d'inefficacité ou engendrer d'autres graves problèmes. Bien que les évaluations des risques soient tournées vers l'avenir, ses sujets de crainte sont fondés sur des informations systématiquement recueillies sur le programme tel qu'il existe. En ce sens, ce type d'audit des performances constitue davantage une évaluation qu'une analyse prospective.

Un autre type d'audit des performances peu fréquent prend le nom « d'examen d'ensemble de la gestion » : Il s'apparente à l'audit de la capacité de gestion des performances dans la mesure où l'organisation constitue l'unité sur laquelle porte l'analyse. De ce fait, un examen d'ensemble de la gestion peut essentiellement viser à évaluer la capacité de gestion des performances. L'objet de l'analyse peut cependant être plus large. Il peut également être plus restreint, il peut consister par exemple en la recherche des causes profondes qui expliquent l'incapacité persistante d'une organisation à assurer une gestion efficace et efficiente de certains de ses programmes.

5- Objectifs de l'audit de performances :

L'objectif d'un audit de performance est de s'assurer que l'organisation possède les ressources nécessaires pour que les gestionnaires puissent assurer la permanence de son activité. (Marion, Asquin, Everaere, Vinot, & Wissler, 2012)

5.1. Service au client : de la productivité à la performance :

Cela pose de redoutables problèmes d'évaluation :

- a. Évaluation de ce qui est produit : l'évaluation de la valeur du produit ou de la prestation, qui ne se laisse que partiellement appréhender à partir du volume. La qualité des produits dépend du fait que ceux-ci soient de plus ou moins haute valeur ajoutée ;
- b. Évaluation de l'efficacité : quel temps passé, quels moyens consacrés, pour quel résultat ?

L'efficacité renvoie à un objectif donné et indique si l'objectif a été atteint, l'efficacité n'apparaît plus synthétisable dans une mesure de la productivité.

5.2. Efficience économique :

Rapport entre les entrées input et sorties output (l'obtention d'un extrant donné à partir d'un minimum d'intrants), qui permet de mesurer l'économie des ressources : rotation des stocks, rotation des comptes clients et Frs, pourcentage de gaspillage et de rationalisation...etc.

5.3. Valeur du personnel :

Une organisation, c'est avant tout l'organisation des activités et des relations entre des personnes qui apportent des contributions à la performance de l'organisation. Dans le cadre d'un audit de performance, (Bogliolo, 2000) on veille aussi à s'assurer de :

Engagement des employés

- 1 Taux de mobilisation ou de rotation de personnels ;
- 2 Taux d'absentéisme ;

- 3 Ponctualité ;
- 4 Questionnaire d'engagement organisationnel ;
- 5 Questionnaire d'implication au travail ou à l'emploi

6 La démarche d'un audit de performances :

Une mission d'audit de performance se déroule en trois phases :

- La planification
- L'examen
- Le rapport

6-1 La planification :

La planification d'une mission d'audit de performance vise à :

- ◆ Prendre connaissance de l'entité à vérifier et de son environnement ;
- ◆ Délimiter l'étendue de la vérification ;
- ◆ Déterminer les objectifs et les critères de vérification ;
- ◆ Elaborer le rapport de l'étude préparatoire et le programme de vérification.

L'étape de prise de connaissance permet d'identifier les risques encourus par l'entité dans l'exécution de ses missions, de délimiter l'étendue, les objectifs et les critères de vérification. Après la prise de connaissance de l'entité, le vérificateur doit délimiter l'étendue de la vérification.

La délimitation de l'étendue de la vérification est le processus par lequel le vérificateur identifie les domaines et la période sur lesquels portera la vérification de performance.

La délimitation de l'étendue de la vérification ne se fait pas de manière arbitraire. Ce choix repose sur des critères tels le niveau de risque, l'importance relative, la vérifiabilité et la pertinence par rapport au mandat.

Après avoir pris connaissance de l'entité, délimité l'étendue de la vérification, élaboré les objectifs de la vérification, le vérificateur doit définir les critères qui lui permettront de se prononcer sur les objectifs de vérification.

A l'issue de la phase de planification, l'équipe de vérification doit procéder à la rédaction d'un document dénommé « Rapport d'étude préparatoire ». Ce document va servir avant tout à élaborer un diagnostic de l'entité sur laquelle l'on se propose d'effectuer une vérification de performance. Ce diagnostic va en réalité consister après la présentation générale de l'entité à auditer, à repérer les faiblesses et les zones d'intérêt sur lesquels pourront porter la vérification de performance. (Berland, 2004) Le rapport d'étude préparatoire peut donc être défini comme étant le support écrit par lequel les vérificateurs impliqués dans un projet d'audit de performance vont présenter aux parties intéressées. Il convient dès lors de distinguer le rapport d'étude préparatoire tout d'abord d'un simple compte-rendu du travail effectué au cours de la phase de planification. Il se distingue également du rapport de la vérification de performance qui n'interviendra qu'à la fin du processus, et qui sera destiné plutôt à d'autres fins.

6-2 l'examen :

Une fois les objectifs et critères de vérification validés, les types de données identifiées, les techniques de collecte et d'analyse fixées, le vérificateur doit élaborer un programme de vérification, qui constitue sa feuille de route pour bien conduire sa mission.

Observations préliminaires à la vérification :

Cette étape est cruciale, puisque c'est à ce point que le vérificateur utilisera son jugement pour déterminer les problèmes découlant de l'écart entre le rendement réel et le rendement attendu. Il s'agit d'examiner les éléments probants pour déterminer :

- 1- Si le problème est isolé ou généralisé (sa fréquence),
- 2- Quelle est sa cause,
- 3- Est-ce que l'organisation peut résoudre ledit problème,
- 4- Quelles sont ses conséquences (gaspillage de ressources importantes, non atteinte des niveaux de rendement escomptés).

En effet, toutes les observations relevées à l'issue de la phase d'examen et appuyées des éléments probants doivent être objectivement évaluées par rapport aux critères de vérification et aux objectifs de vérification dans le but de s'assurer que :

- I- Les observations sont importantes
- II- Les conclusions sont équitables et bien fondées
- III- Les recommandations peuvent mener à une amélioration de la gestion.

6-3 Rapport d'audit de performance :

Le rapport constitue la phase finale du processus de l'audit de performance. Son objectif est de communiquer les résultats de vérification. Il doit donc satisfaire certaines exigences pour pouvoir transmettre la connaissance concrète de l'entité auditée, l'environnement dans lequel elle opère et les résultats de la vérification

effectuée. Et il donne également lieu à l'élaboration d'un plan d'actions correctives et préventives et le suivi permet de vérifier le bouclage des actions.

La forme des rapports rendus par les organismes d'audit diffère d'un organisme à un autre. Pour certains organismes d'audit, les rapports ne commentent en général que les défaillances ou les aspects qui demandent attention, au lieu de dresser un bilan global des performances. Les auditeurs ne s'arrêtent que sur les domaines ou sur les sujets où ils pensent trouver matière d'amélioration.

Aucune discussion des problèmes conceptuels liés à l'audit de la performance ne serait complète sans aborder la nature d'une bonne présentation de l'information. Et pour être utile, l'information doit être basée sur les principes normatifs d'un rapport.

Conclusion

En bref, la performance est un concept qui intègre différentes dimensions pour la définir et différents indicateurs de mesure car elle reste une affaire de perception et tous les acteurs n'ont pas la même perception de la performance. Elle est, par ailleurs, relative à la vision de l'entreprise, sa stratégie et ses objectifs.

C'est dans ce sens que la performance d'une entreprise peut se mesurer sous différents angles et ne se limite pas uniquement à sa dimension financière. Ainsi pour l'évaluer, il est nécessaire d'effectuer des mesures au niveau de toutes ses dimensions et s'appuyer sur ses facteurs déterminants pour l'améliorer.

L'exigence de résultat pousse les entreprises à la nécessité permanente d'évaluer leurs performances tant au niveau individuel que collectif.

Le principe de performance, qui représente la conjonction de trois autres principes qui sont : efficacité, efficience et économie, assure l'équilibre entre les 3 rapports suivant : d'une part entre les objectifs et les résultats, les moyens et les résultats, et d'autre part entre les objectifs et les moyens dont dispose l'entité en question, ces trois rapports permettent en effet d'assurer la performance globale de l'organisation.

Chapitre IV

Contribution de l'audit interne et du contrôle sur la performance dans le contexte algérien

Introduction :

Tout au long des trois premiers chapitres, nous avons essayé de cerner le cadre théorique sous-jacent à notre thématique de recherche et à présenter une revue de la littérature portant sur les travaux qui se sont intéressés à l'impact de la fonction d'audit interne et du contrôle interne sur la performance de l'entreprise. Ces soubassements nous ont permis de préparer le passage au terrain, puisqu'ils nous ont conduits à formuler les hypothèses de recherche. Ces hypothèses postulées s'inscrivent dans une optique d'appréhension de l'impact des caractéristiques de l'audit interne et du contrôle interne, d'une part, et de l'effet de la relation liant ces deux notions à la performance, d'autre part, sur l'efficacité et l'efficience de l'audit.

Nous nous proposons de vérifier l'ensemble de ces hypothèses à travers une validation empirique menée sur un échantillon d'entreprises algériennes.

En se référant aux orientations méthodologiques délimitant la problématique de l'étude, nous nous attardons dans une première section, à présenter la procédure de sélection de l'échantillon ainsi que ses caractéristiques. Ensuite, nous précisons les sources de données utilisées et nous définissons les variables retenues dans le cadre de cette étude. Enfin, nous exposons les outils statistiques et économétriques qui servent à tester la validité des hypothèses théoriques formulées.

Dans le cadre des sections qui suivent, nous nous proposons de présenter les résultats dégagés à partir de trois validations empiriques effectuées sur un échantillon d'entreprises algériennes, observées durant la période (janvier 2020-septembre 2020). Ainsi, la deuxième section présente les résultats des tests statistiques effectués pour analyser l'impact des caractéristiques de la fonction d'audit interne sur la performance de l'entreprise.

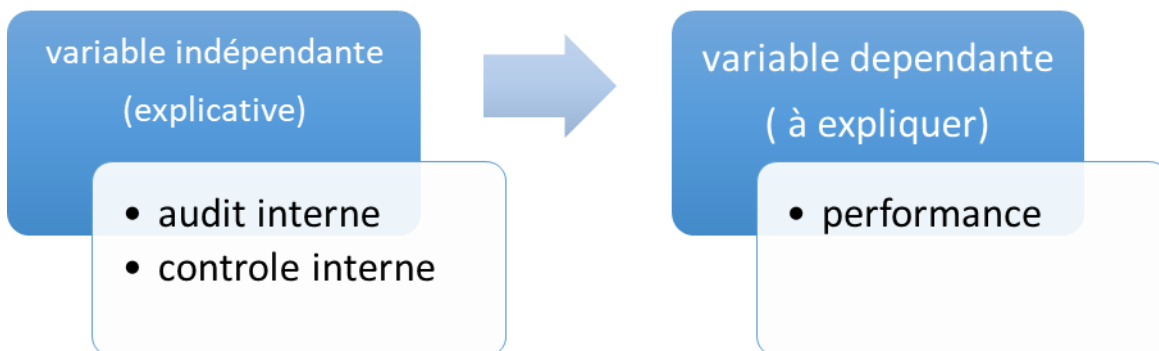
Section 1 : Méthodologie de recherche

La plupart des études réalisées dans ce domaine ont utilisé le plus souvent des méthodes quantitatives et de temps à autre qualitatives. Afin de capturer le ressenti et la pensée des différents interlocuteurs, la méthode qualitative nous paraissait la plus adéquate.

En effet, cette méthode qualitative est une manière d'approcher des situations concrètes en percevant le ressenti et le sens que les interlocuteurs accordent aux événements. En d'autres mots, c'est « a way to get “behind the numbers” that are recorded in a quantitative analysis to see the richness of real social experience» (Adams, Khan, T. A., & White, 2010)

1.1 Modèle de recherche :

Figure 7 : modèle de recherche



Source : établi par l'étudiante.

1.2 la population de recherche :

La population de recherche est constituée de l'ensemble des cadres comptables, financiers et auditeurs des entreprises retenues. Se compose d'une variété de secteurs : commerce, production, prestation de service.

1.3 Délimitation de l'échantillon:

Les sciences sociales ont recours à un mode d'échantillonnage empirique qui consiste à déterminer les critères essentiels à l'enquête, et à choisir les individus sur la base de ces derniers. Plus de hasard ici, mais un choix délibéré et contrôlé par l'enquêteur. Il y a aussi, plusieurs méthodes pour composer ces échantillons non probabilistes. Etant donné qu'il n'y a que peu d'entreprises qui se dotent d'une fonction d'audit interne, nous avons opter pour un échantillonnage par quotas qui se base sur la répartition connue de la population pour un certain nombre de caractères. L'échantillon est construit de façon à constituer une image aussi fidèle que possible de la population totale.

1.4 les outils de l'étude :

1.4.1 L'élaboration du questionnaire :

Pour éviter des erreurs dans la formulation et l'agencement des idées, nous avons élaboré notre premier questionnaire par rapport aux hypothèses que nous souhaitons voir valider. Nous nous sommes assurés que tous les items correspondaient à une ou plusieurs hypothèses. Cette première version du questionnaire a été ensuite administrée en face à face auprès de plusieurs experts dont cinq professeurs. Les commentaires issus de cette première phase nous ont permis de corriger certaines incohérences, ambiguïtés, incompréhensions ou imprécisions dans certaines formulations et aussi de réduire le questionnaire car certaines questions se répétaient et surtout de le rendre plus clair, plus pertinent aussi bien pour nous que pour les répondants.

Le questionnaire se débute par des informations relatives au répondant et à son entreprise : fonction occupée, expérience professionnelle, niveau et nature de sa formation, taille et secteur d'activité de l'entreprise.

Le questionnaire se compose de trois axes principales :

Le premier axe s'intéresse à la fonction d'audit il contient (18) questions

Le deuxième axe est consacré au dispositif de contrôle interne au sein de l'entreprise, il regroupe (11) questions, cette axe vise à évaluer l'efficacité et l'efficience du système ; et de savoir l'impact de l'audit interne qui rend ce système fonctionnel selon les procédures et les dispositifs applicables dans l'entreprise de la prémisse que l'audit interne est le contrôle des contrôles. Ainsi, ces items comprennent l'importance de cet outil dans l'amélioration de la performance d'entreprise ce qui est l'intérêt du troisième axe.

Le dernier axe a pour objectif de toucher les différents volets de la performance de l'entreprise.

Ce questionnaire a été élaboré de telle sorte qu'il ne mobilise pas trop de temps pour le remplir (10 à 15 minutes). L'annexe 1 présente la version définitive du questionnaire.

1.4.2 l'Administration du questionnaire :

Parce que l'objectif de la recherche vise à évaluer l'impact de l'audit interne et le contrôle sur la performance, la nécessité de recueillir un nombre suffisant de données est apparue importante. Pour cela, l'enquête par questionnaire a été réalisée en face à face. L'un des principaux avantages de ce type est qu'il offre plus de possibilités d'évaluer la compréhension de la personne interrogée et son interprétation des questions, de même que de clarifier toute ambiguïté au sujet du sens d'une question ou d'une réponse. Au cours d'une interview, il est également possible de montrer aux personnes interrogées des documents ou des objets et de solliciter leur réaction. Ce type présente des inconvénients, notamment :

- La présence de l'enquêteur, qui peut influencer les réponses données par

l'enquêté ;

- Le coût des déplacements.

Dans cette deuxième étape, nous avons interrogés (par interview) 38 entreprises situées dans différentes wilayas du pays (sidi bel abbes, Oran, Tlemcen, Mascara, Saida ; Alger, Blida, Constantine, Medea, Bechar,), et en raison de l'actuelle pandémie du Coronavirus et l'obligation de la distanciation sociale on a du composé à la fois avec des outils de remplacement tel que la téléconférence « ZOOM » pour interviewer 13 autres entreprises, et la messagerie électronique. Toutefois, comme il est extrêmement fréquent dans le cadre professionnel de ne pas répondre aux emails, sur nos vingt (20) questionnaires envoyés par e-mail seules 12 entreprises ont répondu. Ce qui nous a permis de recueillir, au final ; des données auprès de 63 entreprises, soit un taux de réponse réel de 88 %.

Tableau (6) : échantillon de recherche

	Fréquence	Pourcentage (%)
Questionnaires distribués	71	100%
Questionnaires non restitués	8	11%
Questionnaires non valides	0	-
Questionnaires valides	63	88%

Source : élaboré par l'étudiante

Nous avons utilisé l'échelle Lickert afin de mesurer les réponses des répondants aux items du questionnaire, cette échelle est considérée comme l'un des plus fréquents usages ou il demande au répondant de déterminer le degré de son

approbation ou de son désapprobation sur des choix déterminés. Cette échelle est composée souvent de 05 choix dégradés dont le répondant indique à choisir un degré parmi les cinq :

Tableau (7) : Le degré de l'échelle Lickert

Réponse	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
Degré	1	2	3	4	5

Source : élaborer par l'étudiante

Afin de pouvoir mesurer les tendances de réponse, nous donnons des degrés aux réponses, allant de (1) à (5) de sorte que le degré 5 se donne à la réponse « tout à fait d'accord » dans le cas où les items sont favorables à la tendance de l'objet de l'étude, ainsi, on donne à la réponse « pas du tout d'accord » le degré (1) quand les items sont défavorables.

2- L'analyse des réponses de l'échantillon d'étude sur les axes du questionnaire

Dans cette partie on va analyser les caractéristiques personnelles et professionnelles des individus de sondage qui est divisé en trois axes : **Audit Interne, Contrôle interne et Performance**

2.1. Analyse de fiabilité de questionnaire

La fiabilité de questionnaire a pour objet de vérifier s'il contient suffisamment d'axes et éléments claires et bien précis assurant des résultats consistants, ce qui convient pour une analyse de Cohérence interne des questions de sondage et un test de fiabilité en utilisant le coefficient **alpha de Cronbach** qui est l'un des estimateurs de la consistance interne de questionnaire.

La fiabilité du questionnaire signifie d'avoir le même résultat si le questionnaire est redistribué dans les mêmes circonstances.

2-2 Analyse de Cohérence interne des questions de sondage

Pour tester la Cohérence interne des questions de notre sondage on va tester la significativité des coefficients de corrélation du degré total de chaque axe et ses phrases :

Tableau (8) : coefficients de corrélation des phrases d'axe 1 : Audit Interne et son degré total

Phrases	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)
L'entreprise dispose d'un manuel d'audit interne	,706**	,000
Le positionnement de l'audit interne dans l'organigramme de l'entreprise vous offre l'autorité et l'indépendance	,687**	,000
La charte d'audit interne existe dans l'entreprise et est-elle bien connue par les opérationnels.	,657**	,000
Vous vérifiez que les procédures du programme d'audit sont appliquées	,749**	,000
Vous communiquez le programme d'audit aux parties concernées	,766**	,000
Vous évaluez l'efficacité du système de management pour satisfaire les objectifs définis	,760**	,000
Vous déterminez les domaines permettant l'amélioration du système de management	,805**	,000
vous possédez suffisamment d'information pour planifier l'audit	,851**	,000
Vous disposez des documents de travail servant de références relatives à votre partie à auditer (listes types, formulaire, etc.)	,818**	,000
Vous vérifiez la conformité documentaire du système de management aux critères d'audit	,861**	,000
Vous reconnaissez les (éventuels) écarts constatés	,817**	,000
Vous procédez à la qualification des écarts constatés	,831**	,000
Des indicateurs de réussite sont utilisés pour évaluer les	,874**	,000

performances de l'audit interne		
vous procédez à la mise en place des indicateurs de performance reflétant le respect de la programmation	,802**	,000
vous procédez à la mise en place des indicateurs de performance reflétant les retours d'information	,827**	,000
Vous faites en sorte que l'audit débouche sur la proposition de pistes de progrès	,847**	,000
L'audit interne conduit à une augmentation de la qualité de la production en augmentant ainsi les ventes de l'entreprise	,792**	,000
Le rapport d'audit fait l'objet d'une revue, d'une approbation et d'une diffusion	,853**	,000

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

Il ressort du tableau précédent que la valeur des coefficients de corrélation sont significatives entre chaque phrase de l'axe et son score total au niveau de (0,05), et donc ses phrases sont valides et cohérente pour la raison de mesure

Tableau (9) : coefficients de corrélation des phrases d'axe 2 : Contrôle interne et son degré total

phrases	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)
L'entreprise possède un manuel de procédures régulièrement mis à jour.	,512**	,000
Le dirigeant est sensible à l'importance des contrôles et accorde une attention suffisante à vos recommandations antérieures	,824**	,000
Vous avez relevé certaines situations ou évènements laissant supposer l'existence de fraudes ou d'erreurs conduisant à des anomalies significatives	,461**	,000
Le dirigeant accorde une attention suffisante aux risques inhérents à l'activité	,809**	,000
Il existe une cartographie des risques de l'entreprise	,677**	,000
Étant donné la taille et la complexité de l'organisation, le principe de séparation des tâches est suffisamment respecté	,762**	,000
Des actions de formations sont-elles régulièrement mises en ouvres pour combler les lacunes et améliorer les compétences ?	,801**	,000
La société dispose d'une documentation suffisante et régulièrement mise à jour	,840**	,000
La société est-elle doté d'un système ERP/logiciel de management de la qualité prenant en charge les recommandations des normes ISO 9001, 14001, 22000, OHSAS et autres référentiels	,786**	,000
L'entreprise dispose elle d'un outil ERP software/ progiciel automatisant les différents processus	,642**	,000

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

A partir du tableau précédent, les valeurs des coefficients de corrélation sont significatives entre chaque phrase de l'axe et son score total au niveau de (0,05), et donc ses phrases sont valides et cohérente pour la raison de mesure

Tableau (10) : coefficients de corrélation des phrases d'axe 3 : Performance et son degré total

Phrases	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)
L'indépendance de l'auditeur interne conduit à une évaluation efficace de la performance	,774**	,000
L'entreprise dispose d'un service de mesure et d'amélioration de la performance	,592**	,000
Le capital humain constitue un facteur essentiel pour que l'entreprise soit compétitive	,599**	,000
Les outils financiers sont les plus utilisés pour mesurer la performance	,368**	,003
L'approbation des normes d'audit par l'auditeur interne conduit à améliorer les performances de l'entreprise.	,720**	,000
L'entreprise accorde une grande importance au respect de l'environnement	,596**	,000
L'audit interne et le contrôle apporte une valeur ajoutée à l'entité	,727**	,000

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

Le tableau (10) montre la significativité des valeurs des coefficients de corrélation entre chaque phrase de l'axe et son score total au niveau de (0,05), et donc ses phrases sont valides et cohérente pour la raison de mesure

2-3 Coefficient de fiabilité « alpha de Cronbach »

Le coefficient Alpha de Cronbach a été calculé sur l'échantillon obtenu, et le tableau suivant montre les coefficients de fiabilité et de validité des axes de sondage

Tableau (11) : coefficient de fiabilité « alpha de Cronbach » de chaque axes et global

N° d'axe	Axe	Alpha de Cronbach
1	Audit Interne	0,969
2	Contrôle interne	0,913
3	Performance	0,799
Total		0,776

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

Nous constatons à travers le tableau ci-dessus que le coefficient Alpha pour toutes les 35 items, est égale 0.776, cela signifie que le questionnaire est caractérisé par un degré élevé de fiabilité.

3 Statistiques descriptive des renseignements personnels et professionnels de l'échantillon

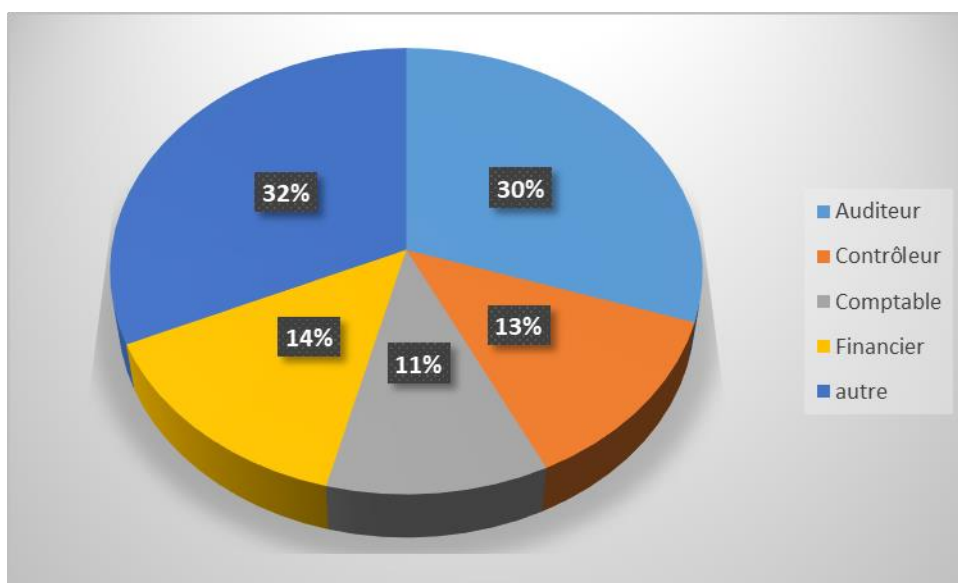
3-1 dimension Professionnelle

Tableau (12) : Distribution de l'échantillon selon la Profession

		Effectif	N % colonne
fonction	Auditeur	19	30%
	Contrôleur	8	13%
	Comptable	7	11%
	Financier	9	14%
	autre	20	32%
	total	63	100%

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

Figure 9 : Répartition de l'échantillon selon la fonction



Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats d'Excel 2010

D'après la figure ci-dessus le nombre des auditeurs représente (30 %) de la taille totale de l'échantillon, alors que le nombre de contrôleurs est de (13 %), les financier (14%), les comptables (11%) et un reste de (32%) des autres fonctions. Et ceci peut être expliqué par la méthode d'échantillonnage par quotas qui se base sur la répartition connue de la population pour un certain nombre de caractères.

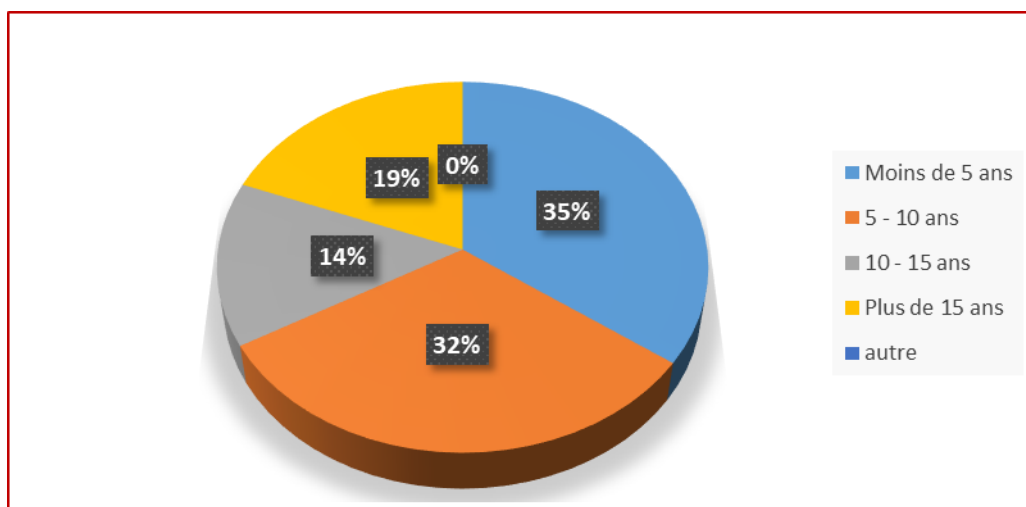
3-2 L'expérience professionnelle

Tableau (13) : Distribution de l'échantillon selon l'expérience professionnelle

		Effectif	N % colonne
expérience	Moins de 5 ans	22	35%
	5 - 10 ans	20	32%
	10 - 15 ans	9	14%
	Plus de 15 ans	12	19%
	autre	0	0%
	total	63	100%

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

Figure 10 : Répartition de l'échantillon selon l'expérience professionnelle



Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats d'Excel 2010

La figure ci-dessus nous montre que l'expérience professionnelle des interrogés varie entre 1 et 10 ans pour la majorité avec un pourcentage dépassant 65%, seulement un pourcentage de 19% représente les professionnels avec plus de 15 ans d'expérience.

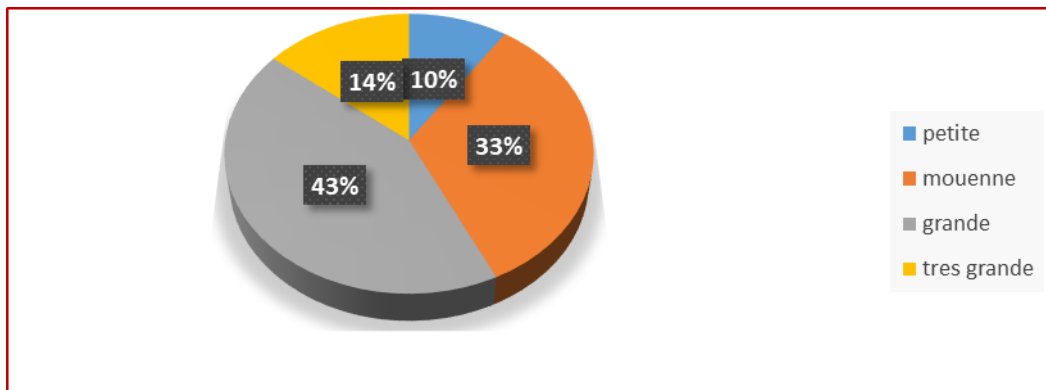
3-3 La taille entreprise

Tableau (14) : Distribution de l'échantillon selon la taille entreprise

		Effectif	N % colonne
Taille d'entreprise	petite	6	10%
	moyenne	21	33%
	grande	27	43%
	très grande	9	14%
	total	61	100%

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

Figure 11 : Répartition de l'échantillon selon la taille de l'entreprise



Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats d'Excel 2010

À travers les résultats on constate que la grande partie des entreprises de l'échantillon est grande ou même très grande d'une valeur de plus de 55% en second lieu les moyennes entreprises avec un taux de 33 %.

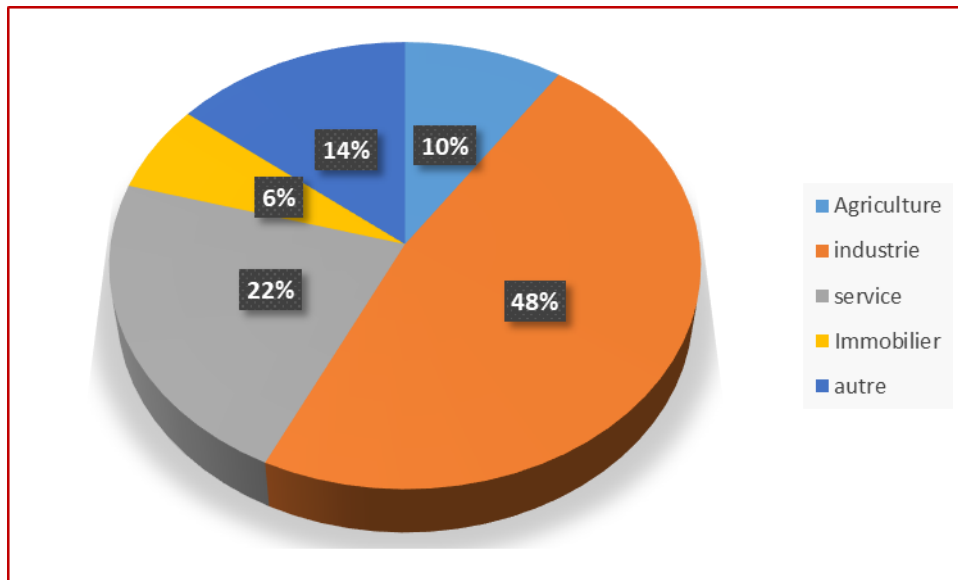
3-4 Le Secteur d'entreprise

Tableau (15) : Distribution de l'échantillon selon le Secteur d'entreprise

		Effectif	N % colonne
Secteur d'entreprise	Agriculture	6	10%
	industrie	30	48%
	service	14	22%
	Immobilier	4	6%
	autre	9	14%
	total	63	100%

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats d'Excel 2010

Figure 12 : Répartition de l'échantillon selon les Secteurs d'activité des entreprises



Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats d'Excel 2010

Le tableau 14 et la figure 12 montre que le secteur industriel représente la majorité de l'échantillon avec un pourcentage de (48 %) du totale de l'échantillon, suivi par le secteur des services avec une proportion de (22%), alors que le secteur agricole est de (10 %), le secteur immobilier représente (6 %) et (14%) pour d'autres secteurs.

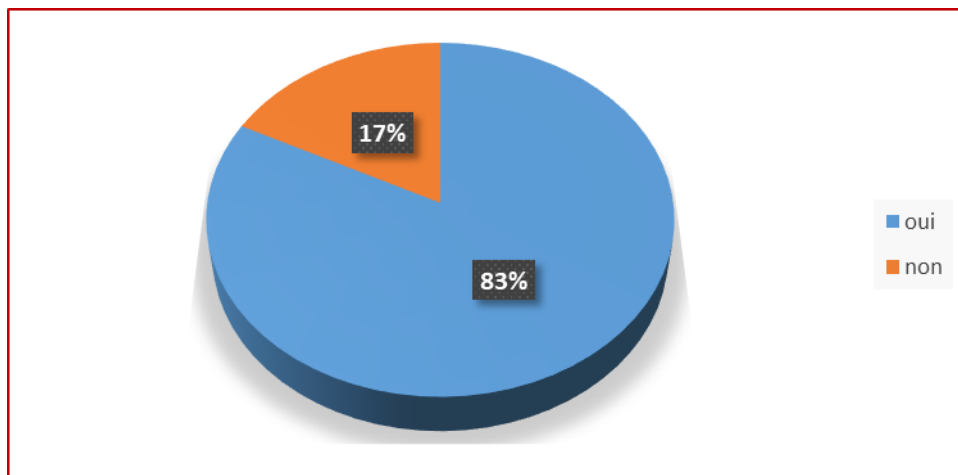
3-5 La Disposition d'audit interne

Tableau (16) : Distribution de l'échantillon selon la Disposition d'audit interne

		Effectif	N % colonne
Disposition d'audit interne	oui	52	83%
	non	11	17%
	total	63	100%

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats d'Excel 2010

Figure 13 : Répartition de l'échantillon selon l'existence du service d'audit interne



Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats d'Excel 2010

Plus de trois quart de l'échantillon dispose d'un service d'audit interne d'après l'étude, et ça souligne l'importance et l'évolution de ce dernier au niveau de la

sphère économique algérienne.

4 Récapitulatif des statistiques des réponses des membres de l'échantillon

Ces statistiques contiennent l'effectif des réponses du niveau d'approbation, leurs moyenne et écart-type et la tendance général de chaque axe du sondage.

4-1 Statistiques des réponses pour l'axe « Audit Interne »

Tableau (17) : Effectifs, moyennes et écart-type des réponses pour l'axe « Audit Interne »

phrases		niveau d'approbation					moyenne	écart-type	la tendance
		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à Fait d'accord			
L'entreprise dispose d'un manuel d'audit interne	Effectif	5	5	5	22	26	3,94	1,24	Plutôt d'accord
	N %	7,9%	7,9%	7,9%	34,9%	41,3%			
Le positionnement de l'audit interne dans l'organigramme de l'entreprise vous offre l'autorité et l'indépendance	Effectif	4	7	11	27	14	3,63	1,14	Plutôt d'accord
	N %	6,3%	11,1%	17,5%	42,9%	22,2%			
La charte d'audit interne existe dans l'entreprise et est-elle bien connue par les opérationnels.	Effectif	6	12	10	18	17	3,44	1,33	Plutôt d'accord
	N %	9,5%	19,0%	15,9%	28,6%	27,0%			
Vous vérifiez que les procédures du programme d'audit sont appliquées	Effectif	4	6	9	25	19	3,78	1,17	Plutôt d'accord
	N %	6,3%	9,5%	14,3%	39,7%	30,2%			

Chapitre IV : Contribution de l'audit interne et du contrôle interne sur la performance de l'entreprise dans le contexte algérien

Vous communiquez le programme d'audit aux parties concernées	Effectif	6	4	9	24	20	3,76	1,24	Plutôt d'accord
	N %	9,5%	6,3%	14,3%	38,1%	31,7%			
Vous évaluez l'efficacité du système de management pour satisfaire les objectifs définis	Effectif	5	7	8	27	16	3,67	1,20	Plutôt d'accord
	N %	7,9%	11,1%	12,7%	42,9%	25,4%			
Vous déterminez les domaines permettant l'amélioration du système de management	Effectif	4	8	9	23	19	3,71	1,21	Plutôt d'accord
	N %	6,3%	12,7%	14,3%	36,5%	30,2%			
vous possédez suffisamment d'information pour planifier l'audit	Effectif	4	7	7	33	12	3,67	1,11	Plutôt d'accord
	N %	6,3%	11,1%	11,1%	52,4%	19,0%			
Vous disposez des documents de travail servant de références relatives à votre partie à auditer (listes types, formulaire, etc.)	Effectif	6	7	7	24	19	3,68	1,28	Plutôt d'accord
	N %	9,5%	11,1%	11,1%	38,1%	30,2%			

Chapitre IV : Contribution de l'audit interne et du contrôle interne sur la performance de l'entreprise dans le contexte algérien

Vous vérifiez la conformité documentaire du système de management aux critères d'audit	Effectif	6	6	7	25	19	3,71	1,26	Plutôt d'accord
	N %	9,5%	9,5%	11,1%	39,7%	30,2%			
Vous reconnaissez les (éventuels) écarts constatés	Effectif	7	5	5	22	24	3,81	1,33	Plutôt d'accord
	N %	11,1%	7,9%	7,9%	34,9%	38,1%			
Vous procédez à la qualification des écarts constatés	Effectif	7	6	4	21	25	3,81	1,35	Plutôt d'accord
	N %	11,1%	9,5%	6,3%	33,3%	39,7%			
Des indicateurs de réussite sont utilisés pour évaluer les performances de l'audit interne	Effectif	6	9	6	22	20	3,65	1,32	Plutôt d'accord
	N %	9,5%	14,3%	9,5%	34,9%	31,7%			
vous procédez à la mise en place des indicateurs de performance reflétant le respect de la programmation	Effectif	6	12	8	19	18	3,49	1,34	Plutôt d'accord
	N %	9,5%	19,0%	12,7%	30,2%	28,6%			
vous procédez à la mise en place des	Effectif	9	7	13	21	13	3,35	1,32	Neutre

Chapitre IV : Contribution de l'audit interne et du contrôle interne sur la performance de l'entreprise dans le contexte algérien

indicateurs de performance reflétant les retours d'information	N %	14,3%	11,1%	20,6%	33,3%	20,6%			
Vous faites en sorte que l'audit débouche sur la proposition de pistes de progrès	Effectif	7	9	7	21	19	3,57	1,35	Plutôt d'accord
	N %	11,1%	14,3%	11,1%	33,3%	30,2%			
L'audit interne conduit à une augmentation de la qualité de la production en augmentant ainsi les ventes de l'entreprise	Effectif	4	8	13	22	16	3,60	1,19	Plutôt d'accord
	N %	6,3%	12,7%	20,6%	34,9%	25,4%			
Le rapport d'audit fait l'objet d'une revue, d'une approbation et d'une diffusion	Effectif	5	9	9	19	21	3,67	1,30	Plutôt d'accord
	N %	7,9%	14,3%	14,3%	30,2%	33,3%			
moyenne et écart-type d'axe		audit					3,66	1,00	Plutôt d'accord

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

A partir des résultats du tableau précédent, les membres de l'échantillon sont globalement d'accord où la moyenne arithmétique totale est 3.66 de 5, qui est une moyenne qui appartient à la quatrième catégorie de l'échelle de Likert (de 4.21 à 5), l'option " Plutôt d'accord" dans l'étude correspondant au niveau élevé d'approbation.

En outre, à partir des résultats du tableau, on peut trier les phrases selon leurs importances relatives par ordre croissant en fonction de leur moyenne arithmétique, et c'est comme suit:

1. La phrase « **vous procédez à la mise en place des indicateurs de performance reflétant les retours d'information** » est arrivée en premier lieu, avec une moyenne arithmétique égale à 3.25 sur 5
2. La phrase « **La charte d'audit interne existe dans l'entreprise et est-elle bien connue par les opérationnels.** » est la deuxième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.44 sur 5
3. La phrase « **vous procédez à la mise en place des indicateurs de performance reflétant le respect de la programmation** » est la troisième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.49 sur 5
4. La phrase « **Vous faites en sorte que l'audit débouche sur la proposition de pistes de progrès** » est quatrième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.57 sur 5
5. La phrase « **L'audit interne conduit à une augmentation de la qualité de la production en augmentant ainsi les ventes de l'entreprise** » est la cinquième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.60 sur 5
6. La phrase « **Le positionnement de l'audit interne dans l'organigramme de l'entreprise vous offre l'autorité et l'indépendance** » est la sixième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.63 sur 5
7. La phrase « **Des indicateurs de réussite sont utilisés pour évaluer les performances de l'audit interne** » est la septième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.65 sur 5
8. Les phrases « **vous possédez suffisamment d'information pour planifier l'audit** », « **Vous évaluez l'efficacité du système de management pour satisfaire les objectifs définis** » et « **Le rapport d'audit fait l'objet d'une revue, d'une approbation et d'une diffusion** » ont été les huitièmes, avec

une moyenne arithmétique égale à 3.67 sur 5

9. La phrase « **Vous disposez des documents de travail servant de références relatives à votre partie à auditer (listes types, formulaire, etc.)** » est la onzième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.68 sur 5
10. Les phrases « **Vous déterminez les domaines permettant l'amélioration du système de management** » et « **Vous vérifiez la conformité documentaire du système de management aux critères d'audit** » ont été les deuxièmes, avec une moyenne arithmétique égale à 3.71 sur 5
11. La phrase « **Vous communiquez le programme d'audit aux parties concernées** » est la quatorzième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.76 sur 5
12. La phrase « **Vous vérifiez que les procédures du programme d'audit sont appliquées** » est la quinzième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.78 sur 5
13. Les phrases « **Vous reconnaissez les (éventuels) écarts constatés** » et « **Vous procédez à la qualification des écarts constatés** » ont été les seizièmes, avec une moyenne arithmétique égale à 3.81 sur 5
14. La phrase « **L'entreprise dispose d'un manuel d'audit interne** » est la dix-huitième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.94 sur 5

4-2 Statistiques des réponses pour l'axe « Contrôle interne »

Tableau (18) : Effectifs, moyennes et écart-type des réponses pour l'axe « Contrôle interne »

phrases		niveau d'approbation					moyenn e	écart- type	la tendance
		Pas du tout d'accord	Pas d'acc ord	Neutre	Plutôt d'accor d	Tout à Fait d'accord			
L'entreprise possède un manuel de procédures régulièrement mis à jour.	Effecti f	1	7	12	33	10	3,70	0,93	Plutôt d'accord
	N %	1,6%	11,1 %	19,0%	52,4%	15,9%			
Le dirigeant est sensible à l'importance des contrôles et accorde une attention suffisante à vos recommandations antérieures	Effecti f	1	9	9	28	16	3,78	1,04	Plutôt d'accord
	N %	1,6%	14,3 %	14,3%	44,4%	25,4%			

Chapitre IV : Contribution de l'audit interne et du contrôle interne sur la performance de l'entreprise dans le contexte algérien

Vous avez relevé certaines situations ou évènements laissant supposer l'existence de fraudes ou d'erreurs conduisant à des anomalies significatives	Effectif	2	7	9	29	16	3,79	1,05	Plutôt d'accord
	N %	3,2%	11,1%	14,3%	46,0%	25,4%			
Le dirigeant accorde une attention suffisante aux risques inhérents à l'activité	Effectif	2	8	11	20	22	3,83	1,14	Plutôt d'accord
	N %	3,2%	12,7%	17,5%	31,7%	34,9%			
Il existe une cartographie des risques de l'entreprise	Effectif	7	18	15	16	7	2,97	1,20	Neutre
	N %	11,1%	28,6%	23,8%	25,4%	11,1%			
Étant donné la taille et la complexité de l'organisation, le	Effectif	6	12	5	25	15	3,49	1,31	Plutôt d'accord

principe de séparation des tâches est suffisamment respecté	N %	9,5%	19,0%	7,9%	39,7%	23,8%			
Des actions de formations sont-elles régulièrement mises en œuvres pour combler les lacunes et améliorer les compétences ?	Effectif	4	15	8	23	13	3,41	1,24	Plutôt d'accord
	N %	6,3%	23,8%	12,7%	36,5%	20,6%			
La société dispose d'une documentation suffisante et régulièrement mise à jour	Effectif	4	11	14	22	12	3,43	1,17	Plutôt d'accord
	N %	6,3%	17,5%	22,2%	34,9%	19,0%			
La société est-elle doté d'un système ERP/logiciel de management de la qualité prenant en charge les recommandations des normes ISO 9001, 14001, 22000, OHSAS et autres référentiels	Effectif	6	14	6	21	16	3,43	1,34	Plutôt d'accord
	N %	9,5%	22,2%	9,5%	33,3%	25,4%			

Chapitre IV : Contribution de l'audit interne et du contrôle interne sur la performance de l'entreprise dans le contexte algérien

L'entreprise dispose elle d'un outil ERP software/ progiciel automatisant les différents processus	Effectif	3	8	9	19	24	3,84	1,21	Plutôt d'accord
	N %	4,8%	12,7%	14,3%	30,2%	38,1%			
moyenne et écart-type d'axe		Contrôle					3,57	0,84	Plutôt d'accord

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

A partir des résultats du tableau précédent, les membres de l'échantillon sont globalement d'accord où la moyenne arithmétique totale est 3.57 de 5, qui est une moyenne qui appartient à la quatrième catégorie de l'échelle de Likert (de 4.21 à 5), l'option " Plutôt d'accord" dans l'étude correspondant au niveau élevé d'approbation.

En outre, à partir des résultats du tableau, on peut trier les phrases selon leurs importances relatives par ordre croissant en fonction de leur moyenne arithmétique, et c'est comme suit:

15. La phrase « **Il existe une cartographie des risques de l'entreprise** » est arrivée en premier lieu, avec une moyenne arithmétique égale à 2.97 sur 5
16. La phrase « **Des actions de formations sont-elles régulièrement mises en œuvres pour combler les lacunes et améliorer les compétences ?** » est la deuxième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.41 sur 5
17. Les phrases « **La société dispose d'une documentation suffisante et régulièrement mise à jour** » et « **La société est-elle doté d'un système ERP/logiciel de management de la qualité prenant en charge les recommandations des normes ISO 9001, 14001, 22000, OHSAS et autres référentiels** » sont les troisième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.43 sur 5
18. La phrase « **Étant donné la taille et la complexité de l'organisation, le principe de séparation des tâches est suffisamment respecté** » est la cinquième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.49 sur 5
19. La phrase « **L'entreprise possède un manuel de procédures régulièrement mis à jour.** » est la sixième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.70 sur 5

20. La phrase « **Le dirigeant est sensible à l'importance des contrôles et accorde une attention suffisante à vos recommandations antérieures** » est la septième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.78 sur 5
21. La phrase « **Vous avez relevé certaines situations ou événements laissant supposer l'existence de fraudes ou d'erreurs conduisant à des anomalies significatives** » est la huitième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.79 sur 5
22. La phrase « **Le dirigeant accorde une attention suffisante aux risques inhérents à l'activité** » est la neuvième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.83 sur 5
23. La phrase « **L'entreprise dispose elle d'un outil ERP software/ progiciel automatisant les différents processus** » est la dixième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.84 sur 5

4-3 Statistiques des réponses pour l'axe « Performance »

Tableau (19) : Effectifs, moyennes et écart-type des réponses pour l'axe « Performance »

phrases		niveau d'approbation					moyenne	écart-type	la tendance
		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à Fait d'accord			
L'indépendance de l'auditeur interne conduit à une évaluation efficace de la performance	Effectif	0	6	10	28	19	3,95	0,92	Plutôt d'accord
	N %	0,0%	9,5%	15,9%	44,4%	30,2%			
L'entreprise dispose d'un service de mesure et d'amélioration de la performance	Effectif	6	16	14	15	12	3,17	1,28	Neutre
	N %	9,5%	25,4%	22,2%	23,8%	19,0%			
Le capital humain constitue un facteur essentiel pour que l'entreprise soit compétitive	Effectif	1	6	5	29	22	4,03	0,98	Plutôt d'accord
	N %	1,6%	9,5%	7,9%	46,0%	34,9%			

Chapitre IV : Contribution de l'audit interne et du contrôle interne sur la performance de l'entreprise dans le contexte algérien

Les outils financiers sont les plus utilisés pour mesurer la performance	Effectif	0	3	9	28	23	4,13	0,83	Plutôt d'accord
	N %	0,0%	4,8%	14,3%	44,4%	36,5%			
L'approbation des normes d'audit par l'auditeur interne conduit à améliorer les performances de l'entreprise.	Effectif	1	3	10	24	25	4,10	0,95	Plutôt d'accord
	N %	1,6%	4,8%	15,9%	38,1%	39,7%			
L'entreprise accorde une grande importance au respect de l'environnement	Effectif	3	8	16	25	11	3,52	1,08	Plutôt d'accord
	N %	4,8%	12,7%	25,4%	39,7%	17,5%			
L'audit interne et le contrôle apporte une valeur ajoutée à l'entité	Effectif	1	2	6	27	27	4,22	0,87	Tout à Fait d'accord
	N %	1,6%	3,2%	9,5%	42,9%	42,9%			
moyenne et écart-type d'axe		Performance					3,88	0,62	Plutôt d'accord

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des résultats de SPSS 20

A partir des résultats du tableau précédent, les membres de l'échantillon sont globalement d'accord où la moyenne arithmétique totale est 3.88 de 5, qui est une moyenne qui appartient à la quatrième catégorie de l'échelle de Likert (de 4.21 à 5), l'option " Plutôt d'accord" dans l'étude correspondant au niveau élevé d'approbation.

En outre, à partir des résultats du tableau, on peut trier les phrases selon leurs importances relatives par ordre croissant en fonction de leur moyenne arithmétique, et c'est comme suit:

24. La phrase " **L'entreprise dispose d'un service de mesure et d'amélioration de la performance** " est arrivée en premier lieu, avec une moyenne arithmétique égale à 3.17 sur 5
25. La phrase "**L'entreprise accorde une grande importance au respect de l'environnement** " est la deuxième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.52 sur 5
26. La phrase « **L'indépendance de l'auditeur interne conduit à une évaluation efficace de la performance** » est la troisième, avec une moyenne arithmétique égale à 3.95 sur 5
27. La phrase « **Le capital humain constitue un facteur essentiel pour que l'entreprise soit compétitive** » est quatrième, avec une moyenne arithmétique égale à 4.03 sur 5
28. La phrase « **L'approbation des normes d'audit par l'auditeur interne conduit à améliorer les performances de l'entreprise.** » est la cinquième, avec une moyenne arithmétique égale à 4.10 sur 5
29. La phrase « **Les outils financiers sont les plus utilisés pour mesurer la performance** » est la sixième, avec une moyenne arithmétique égale à 4.13

sur 5

30. La phrase « **L'audit interne et le contrôle apporte une valeur ajoutée à l'entité** » est la septième, avec une moyenne arithmétique égale à 4.22 sur 5

Deuxième partie : test des hypothèses de l'étude

Après la présentation des statistiques relative à notre échantillon et les repenses de ses membres, on va tester les hypothèses de l'étude qui vise à vérifier la validité des relations potentielles entre les axes représentant des variable expliqué et les axes des variables explicatives, en utilisant les coefficients et les test nécessaires : coefficient corrélations, le tableau de l'analyse de variance... via le logiciel spss

20.

5 Test des hypothèses :

5-1 Test d'hypothèse 1 « L'audit interne demeure une fonction incontournable dans l'amélioration de la performance durable dans l'entreprise »

Pour tester cette hypothèse on doit tester la significativité d'impact de l'axe « audit interne » sur l'axe « performance de l'entreprise » ce qui exige un test de significativité de corrélation de l'axe « audit interne » sur l'axe « performance de l'entreprise » et la significativité globale et partielle de la régression potentiellement existante

La matrice de corrélation

Corrélations			
		audite	Performa nce
audite	Corrélation de Pearson	1	,538**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	63	63
Performa nce	Corrélation de Pearson	,538**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	63	63

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Source : à partir des réponses des individus de l'échantillon de l'étude et des

résultats de SPSS 20

La matrice de corrélation indique une significativité des coefficients de corrélation, ce qui nous donne une information à une régression potentielle de l'axe « audit interne » sur l'axe « performance de l'entreprise » dans notre étude

$$\mathbf{Per} = a_1 + b_1 * \mathbf{Aud}$$

Tel que :

P : Performance de l'entreprise

Aud : audit interne

A₁ et **b₁** sont les coefficients de régression

Test de significativité globale ANOVA

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,538 ^a	,289	,277	,52459

a. Valeurs prédites : (constantes), audite

b. Variable dépendante : Performance

ANOVA^a

	Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régressi on	6,825	1	6,825	24,799	,000 ^b
	Résidu	16,787	61	,275		
	Total	23,612	62			

a. Variable dépendante : Performance

b. Valeurs prédites : (constantes), audit

Le test de significativité globale ANOVA serve à tester la significativité globale de la régression via les hypothèses :

H0 : il n'existe pas un impact significativement différent de zéro de de l'axe « audit interne » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien $a_1=b_1=0$ au niveau 0.05

H1 : il existe un impact significativement différent de zéro de de l'axe « audit interne » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien : au moins a_1 ou $b_1 \neq 0$ au niveau 0.05

A partir du test ANOVA, on observe la valeur de sig = 0.000 inférieur à 0.05, alors on rejette H0 : il n'existe pas un impact significativement différent de zéro de de l'axe « audit interne » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien $b=0$ au niveau 0.05 et on accepte H1 indiquante une significativité globale de la régression au niveau de 0.05

La valeur de coefficient de corrélation $R = 0.538$ indique une relation positive

moyenne entre les deux axes ce qui confirme l'impact d'audit interne à la performance des entreprise étude.

Estimation de paramètre

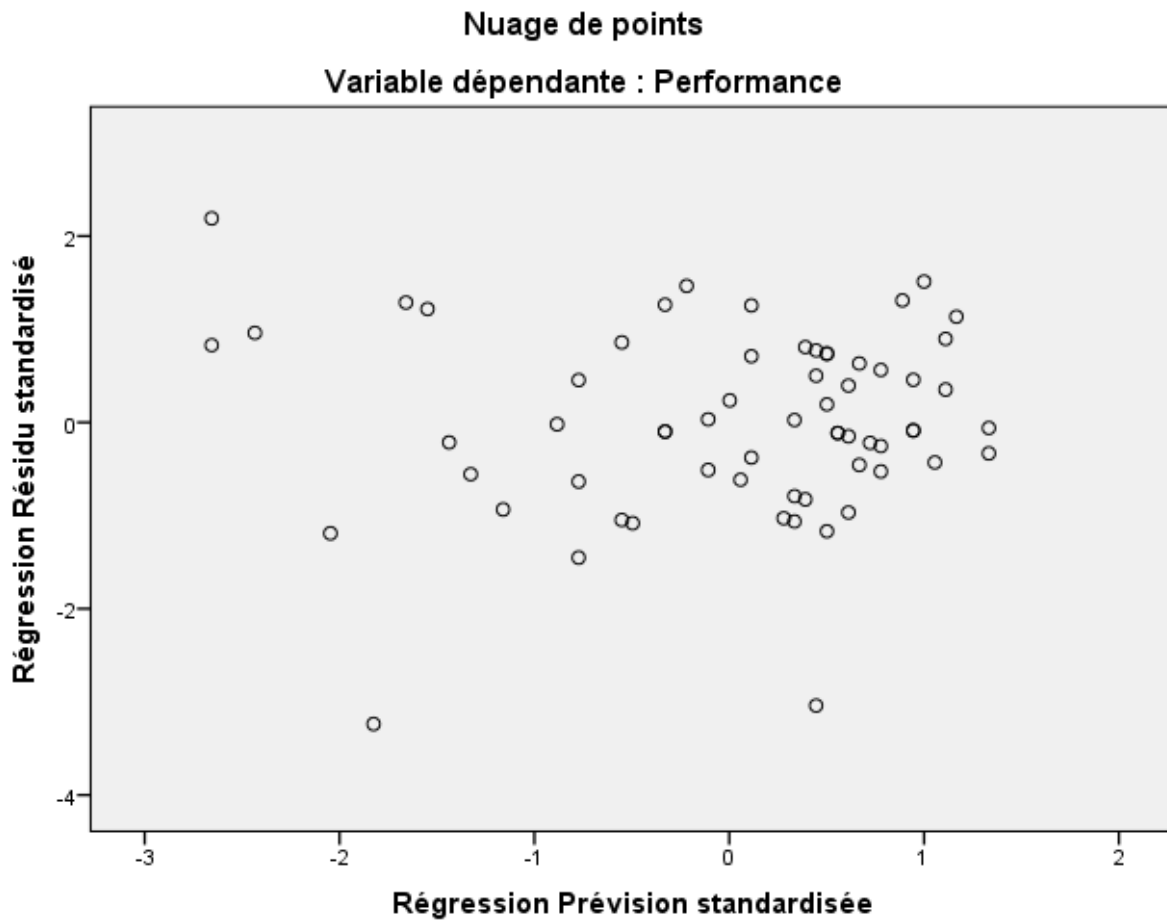
Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,663	,252		10,559	,000
	audite	,331	,066	,538	4,980	,000

a. Variable dépendante : Performance

A partir du tableau d'estimation des paramètres une significativité de a_1 et b_1 au niveau 0.05 et positif de l'audit interne » sur « performance de l'entreprise de cas d'étude

Test sur les résidus

Figure 14 : Test sur les résidus



Le graphe des résidus n'indique pas une tendance déterministe des résidus avec une dispersion aléatoire confirme une indépendance et une homoscedasticité des résidus

Résultats :

Les tests des hypothèses de notre étude nous a conduisent à :

Confirmer l'hypothèse : « L'audit interne demeure une fonction incontournable dans l'amélioration de la performance durable dans l'entreprise »

5-2 Test d'hypothèse 2 « L'audit interne peut contribuer à rendre l'entreprise plus performante en évaluant son dispositif de contrôle interne »

Pour tester cette hypothèse on doit tester la significativité d'impact de l'axe « **contrôle interne** » sur l'axe « performance de l'entreprise » ce qui exige un test de significativité de corrélation de l'axe « **contrôle interne** » sur l'axe « performance de l'entreprise » et la significativité globale et partielle de la régression potentiellement existante :

La matrice de corrélation

Corrélations		Contrôle	Performance
Contrôle	Corrélation de Pearson	1	,494**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	63	63
Performan ce	Corrélation de Pearson	,494**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	63	63

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

La matrice de corrélation indique une significativité des coefficients de corrélation, ce qui nous donne une information à une régression potentielle de l'axe « **contrôle**

interne » sur l'axe « performance de l'entreprise »

$$\text{Per} = a_2 + b_2 * \text{Contr}$$

Tel que :

P : Performance de l'entreprise

Contr : contrôle interne

a₂ et **b₂** sont les coefficients de régression

Test de significativité globale ANOVA

Le test de significativité globale ANOVA sert à tester la significativité globale de la régression via les hypothèses :

H₀ : il n'existe pas un impact significativement différent de zéro de l'axe « **contrôle interne** » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien $a_2 = b_2 = 0$ au niveau 0.05

H₁ : il existe un impact significativement différent de zéro de l'axe « **contrôle interne** » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien : au moins a_2 ou $b_2 \neq 0$ au niveau 0.05

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,494 ^a	,244	,231	,54110

a. Valeurs prédites : (constantes), Contrôle

b. Variable dépendante : Performance

ANOVA^a

	Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	5,751	1	5,751	19,643	,000 ^b
	Résidu	17,860	61	,293		
	Total	23,612	62			

a. Variable dépendante : Performance

b. Valeurs prédites : (constantes), Contrôle

A partir du test ANOVA, on observe la valeur de sig = 0.00 alors on rejette H0 : il n'existe pas un impact significativement différent de zéro de de l'axe « **contrôle interne** » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien $a_2=b_2=0$ au niveau 0.05, et on accepte H1 indiquante une significativité globale de la régression au niveau de 0.05

La valeur de coefficient de corrélation $R = 0.494$ indique une relation positive moyenne entre les deux axes ce qui confirme l'impact « **contrôle interne** » sur l'axe « performance de l'entreprise » des entreprises étudiées.

Estimation de paramètre

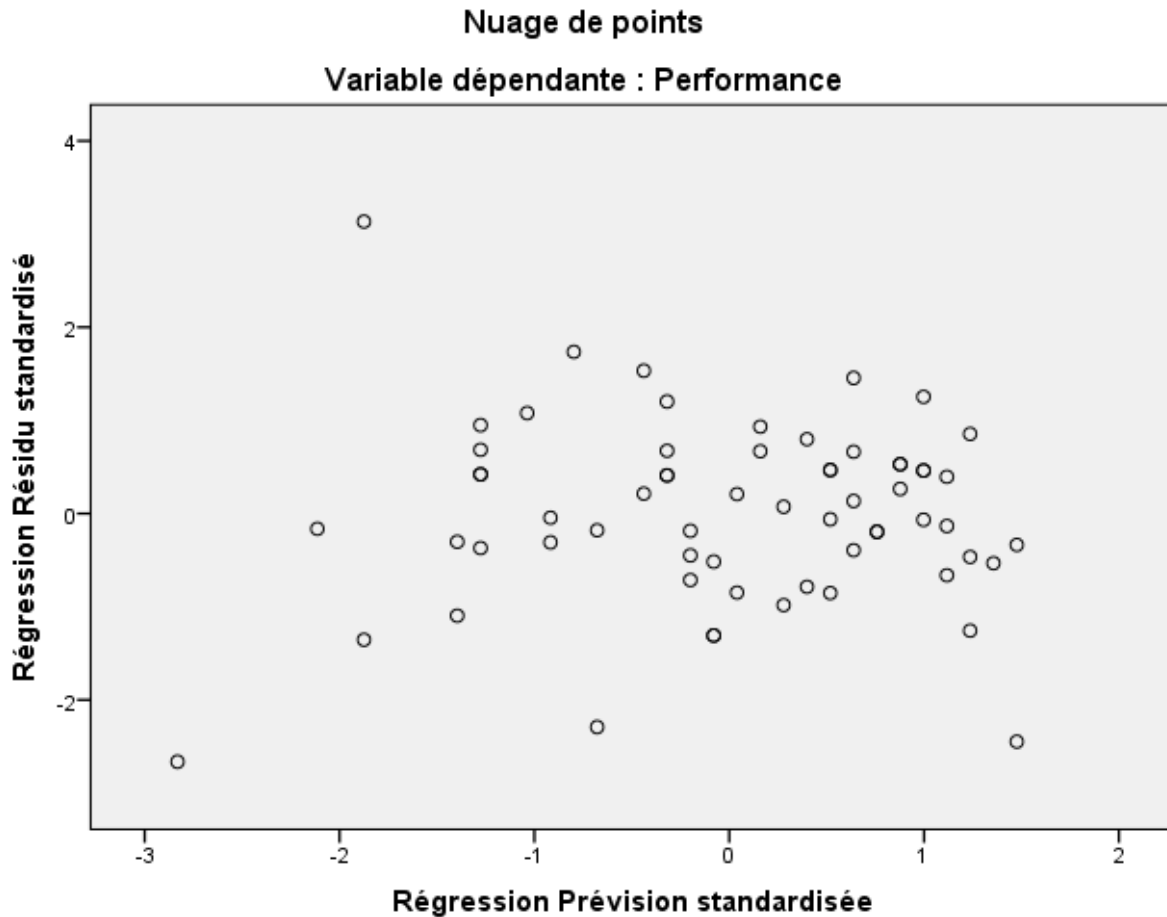
Coefficients ^a					
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,575	,301		8,553	,000
Contrôle	,364	,082	,494	4,432	,000

a. Variable dépendante : Performance

A partir du tableau d'estimation des paramètres une significativité de a_2 et b_2 au niveau 0.05 et positif de l'axe « **contrôle interne** » sur l'axe « performance de l'entreprise »

Test sur les résidus

Figure 15 : test sur les résidus



Le graphe des résidus n'indique pas une tendance déterministe des résidus avec une dispersion aléatoire confirme une indépendance et une homoscedasticité des résidus

Résultats :

Les tests des hypothèses de notre étude nous a conduisent à :

Confirmer l'hypothèse : « L'audit interne peut contribuer à rendre l'entreprise plus performante en évaluant son dispositif de contrôle interne »

5-3 Test d'hypothèse 3 « La bonne conduite d'une mission d'audit interne assure la maîtrise des risques de l'entité »

Pour tester cette hypothèse on doit tester la significativité d'impact de « **La bonne conduite** » des axes (audite et contrôle) sur les phrases « **maîtrise des risques de l'entité** » ce qui exige un test de significativité de corrélation des phrases « **La bonne conduite** » sur les phrases « **maîtrise des risques de l'entité** » et la significativité globale et partielle de la régression potentiellement existante tel que :

La bonne conduite concerne les phrases : « **Vous vérifiez que les procédures du programme d'audit sont appliquées** », « **Vous communiquez le programme d'audit aux parties concernées** », « **Vous vérifiez la conformité documentaire du système de management aux critères d'audit** », « **Le rapport d'audit fait l'objet d'une revue, d'une approbation et d'une diffusion** » de l'axe 1,

La maîtrise des risques de l'entité concerne les phrases : « **contrôle interne Le dirigeant accorde une attention suffisante aux risques inhérents à l'activité** », « **Il existe une cartographie des risques de l'entreprise** » de l'axe 2

La matrice de corrélation

		conduite	maitrise
conduite	Corrélation de Pearson	1	,563**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	63	63
maitrise	Corrélation de Pearson	,563**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	63	63

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

La matrice de corrélation indique une significativité des coefficients de corrélation, ce qui nous donne une information à une régression potentielle des phrases de « **La bonne conduite** » sur les phrases « **maîtrise des risques de l'entité** »

$$\text{Ris} = a_3 + b_3 * \text{Cond}$$

Tel que :

Ris: maîtrise des risques de l'entité

Cond : la bonne conduite

a_3 et b_3 sont les coefficients de régression

Test de significativité globale ANOVA

Le de significativité globale ANOVA serve à tester la significativité globale de la régression via les hypothèses :

H0 : il n'existe pas un impact significativement différent de zéro de « **bonne conduite** » sur l'axe « **maîtrise des risques de l'entité** » ou bien $a_3=b_3=0$ au niveau 0.05

H1 : il existe un impact significativement différent de zéro de « **bonne conduite** » sur l'axe « **maîtrise des risques de l'entité** » ou bien : au moins a_3 ou $b_3 \neq 0$ au niveau 0.0

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,563 ^a	,317	,305	,83736

a. Valeurs prédites : (constantes), conduite

b. Variable dépendante : maîtrise

Anova

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	19,807	1	19,807	28,249	,000 ^b
Résidu	42,772	61	,701		
Total	62,579	62			

a. Variable dépendante : maîtrise

b. Valeurs prédites : (constantes), conduite

A partir du test ANOVA, on observe la valeur de sig = 0.000 alors on rejette H0 : il n'existe pas un impact significativement différent de zéro de de l'axe « **bonne conduite** » sur l'axe « **maîtrise des risques de l'entité** » ou bien $a_3=b_3=0$ au niveau 0.05, et on accepte H1 indiquant une significativité globale de la régression

au niveau de 0.05

La valeur de coefficient de corrélation $R = 0.563$ indique une relation positive moyenne entre les deux axes ce qui confirme l'impact **bonne conduite** à la **maîtrise des risques de l'entité** des entreprises étudié

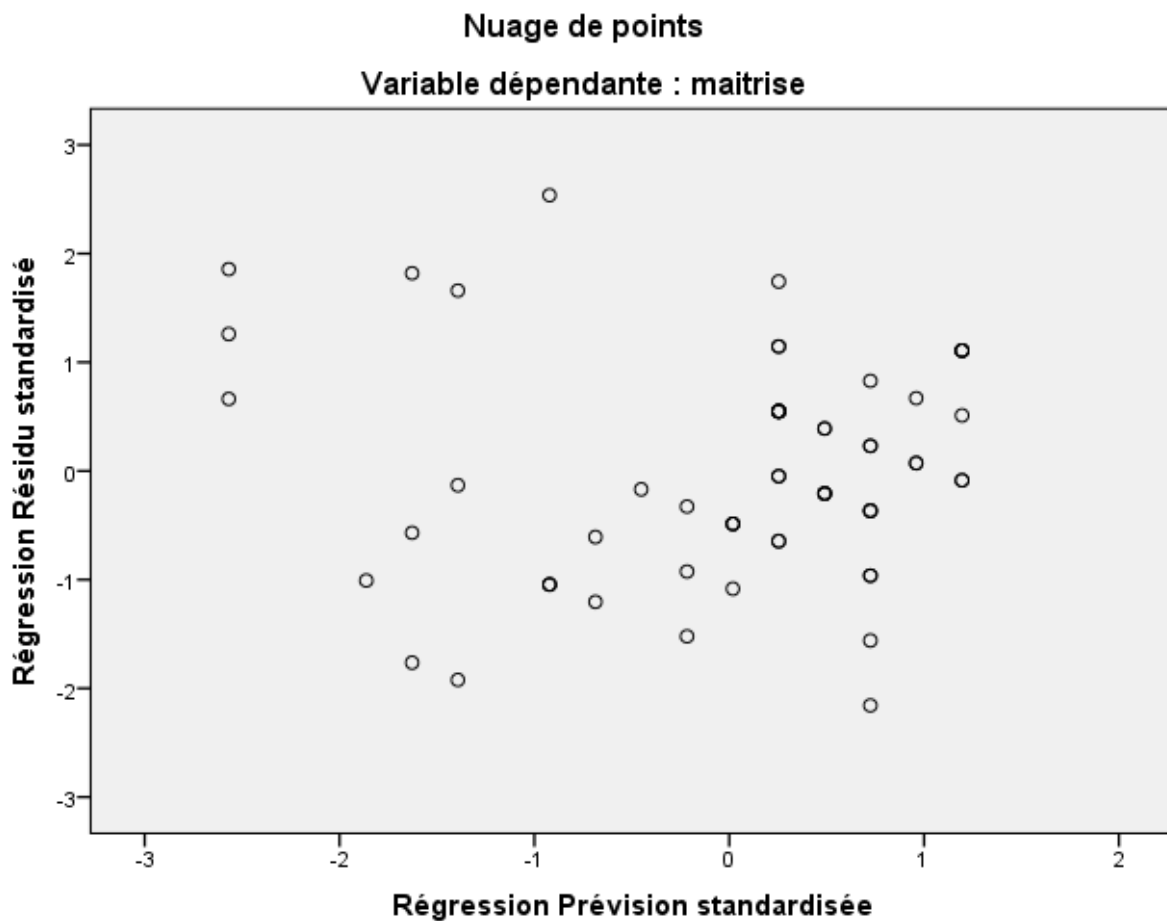
Estimation de paramètre

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,413	,388		3,643	,001
	conduite	,532	,100	,563	5,315	,000

a. Variable dépendante : maitrise

A partir du tableau d'estimation des paramètres une significativité de a_3 et b_3 et c_3 au niveau 0.05 et positif de la **bonne conduite** à la **maîtrise des risques de l'entité** des entreprises cas d'étude

Test sur les résidus



Le graphe des résidus n'indique pas une tendance déterministe des résidus avec une dispersion aléatoire confirme une indépendance et une homoscédasticité des résidus

Résultats :

Les tests des hypothèses de notre étude nous a conduisent à :

Confirmer l'hypothèse : « La bonne conduite d'une mission d'audit interne assure la maîtrise des risques de l'entité »

5-4 Teste d'hypothèse « La performance d'une entreprise peut être accrue grâce au respect méticuleux des recommandations des auditeurs et au suivi permanent de celles-ci »

Pour tester cette hypothèse on doit tester la significativité d'impact des phrases « **recommandations et suivi permanent** » sur l'axe « performance de l'entreprise » ce qui exige un test de significativité de corrélation des phrases « **recommandations et suivi permanent** » sur l'axe « performance de l'entreprise » et la significativité globale et partielle de la régression potentiellement existante, soit :

Les recommandations des auditeurs concernent les phrases : « **Vous faites en sorte que l'audit débouche sur la proposition de pistes de progrès** » Axe 1, « **Le dirigeant est sensible à l'importance des contrôles et accorde une attention suffisante à vos recommandations antérieures** » de l'Axe 2

Le suivi permanent concerne les phrases : « **Vous vérifiez que les procédures du programme d'audit sont appliquées** », « **Le rapport d'audit fait l'objet d'une revue, d'une approbation et d'une diffusion** » de l'Axe 1

La matrice de corrélation

Corrélations		Performance	recommandations	suivi
Performance	Corrélation de Pearson	1	,469**	,519**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	63	63	63
recommandations	Corrélation de Pearson	,469**	1	,679**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	63	63	63
suivi	Corrélation de Pearson	,519**	,679**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	63	63	63

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

La matrice de corrélation indique une significativité des coefficients de corrélation, ce qui nous donne une information à une régression potentielle de des phrases « **recommandations** et **suivi permanent** » sur l'axe « performance de l'entreprise »

$$\mathbf{Per} = a_4 + b_4 * \mathbf{Rec} + c_4 * \mathbf{suiv}$$

Tel que :

P : Performance de l'entreprise

Rec: recommandations

Suiv: suivi permanent

a₄, b₄ et c₄ sont les coefficients de régression

Test de significativité globale ANOVA

Le de significativité globale ANOVA serve à tester la significativité globale de la régression via les hypothèses :

H₀ : il n'existe pas un impact significativement différent de zéro des phrases « **recommandations** et **suivi permanent** » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien $a_4 = b_4 = c_4 = 0$ au niveau 0.05

H₁ : il existe un impact significativement différent de zéro de l'un des phrases « **recommandations** et **suivi permanent** » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien : au moins a_4, b_4 ou $c_4 \neq 0$ au niveau 0.05

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,542 ^a	,294	,271	,52699

a. Valeurs prédites : (constantes), suivi, recommandations

b. Variable dépendante : Performance

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	6,949	2	3,474	12,510	,000 ^b
Résidu	16,663	60	,278		
Total	23,612	62			

a. Variable dépendante : Performance

b. Valeurs prédites : (constantes), suivi, recommandations

A partir du test ANOVA, on observe la valeur de sig = 0.000 alors on rejette H0 : il n'existe pas un impact significativement différent de zéro de l'un des phrases « **recommandations** et **sui**vi permanent » sur l'axe « performance de l'entreprise » ou bien $a_4=b_4=c_4=0$ au niveau 0.05, et on accepte H1 indiquant une significativité globale de la régression au niveau de 0.05 .

La valeur de coefficient de corrélation $R = 0.542$ indique une relation positive

moyenne entre les deux axes ce qui confirme l'impact de **recommandations** et **suivi permanent** sur la performance de l'entreprise des entreprises étudiée.

Estimation de paramètre

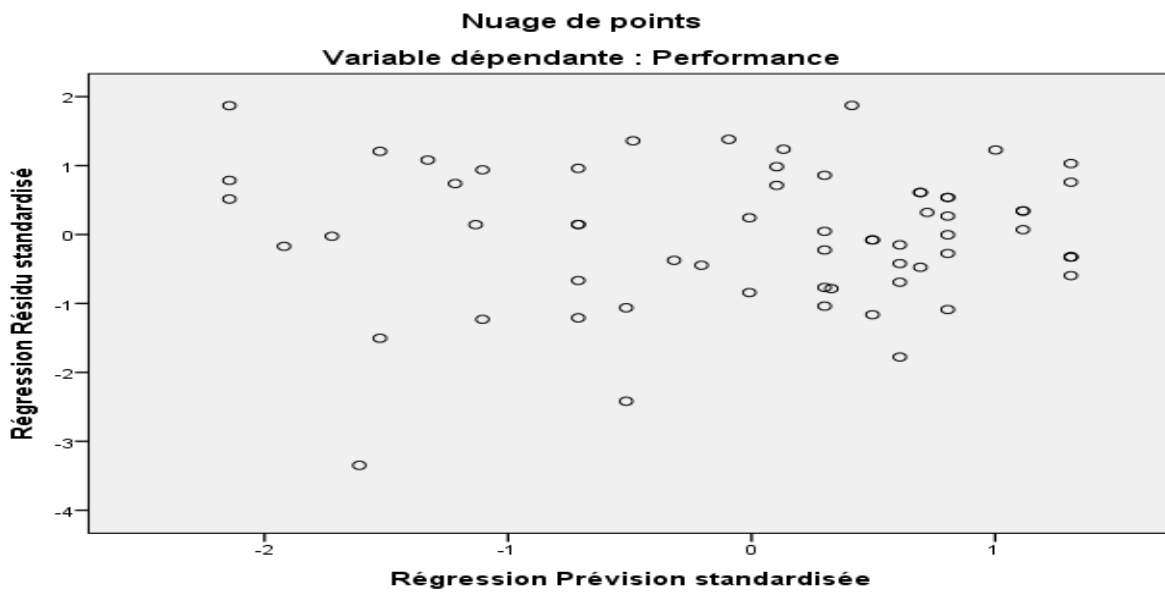
Coefficients^a

	Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard			
1	(Constante)	2,621	,265		9,910	,000
	recommandations	,132	,090	,216	1,463	,149
	suivi	,207	,082	,372	2,520	,014

a. Variable dépendante : Performance

A partir du tableau d'estimation des paramètres une significativité de a_4 et c_4 au niveau de 0.05, et une absence de significativité b_4 au niveau 0.05 ce qui confirme l'importance unique de **suivi** à améliorer performance des entreprises cas d'étude.

Test sur les résidus



Le graphe des résidus n'indique pas une tendance déterministe des résidus avec une dispersion aléatoire confirme une indépendance et une homoscedasticité des résidus.

Résultats :

Les tests des hypothèses de notre étude nous a conduisent à :

Confirmer l'hypothèse : « La performance d'une entreprise peut être accrue grâce au respect méticuleux des recommandations des auditeurs et un suivi permanent de celles-ci »

Conclusion :

Ce dernier chapitre constitue la valeur ajoutée de notre étude, car nous avons étudié la place des normes algériennes d'audit dans l'exercice professionnel de l'audit comptable et financier en Algérie. Pour ce faire, nous avons testé quatre hypothèses différentes, et douze sous-hypothèses formulées dans le but de connaître la réalité de l'application des douze normes émises par l'Algérie.

D'après les résultats de notre étude empirique, nous avons constaté que :

-Les entreprises algériennes donnent à la fonction de l'audit interne un rôle important dans la gestion de leurs affaires, et ce dans le but d'améliorer leurs performances et d'assurer la compétitivité ;

-L'appréciation du système de contrôle interne permet d'identifier les risques et les lacunes qui empêchent l'entité d'atteindre ses objectifs ;

- D'après l'analyse des dispositifs, il en ressort que l'audit est d'une importance capitale pour assurer la maîtrise des risques à travers leur évaluation et les recommandations formulées ;

- la performance d'une entreprise peut se mesurer sous différents angles et ne se limite pas uniquement à sa dimension financière. Ainsi pour l'évaluer, il est nécessaire d'effectuer des mesures au niveau de toutes ses dimensions et s'appuyer sur ses facteurs déterminants pour l'améliorer.

Conclusion générale

Conclusion générale :

L'audit interne est une fonction qui fait partie intégrante du fonctionnement de l'entreprise. Au départ, en tant que mécanisme de contrôle, il se concentrait sur les problèmes comptables et financiers des sociétés. Ensuite, ses activités se sont étendues pour inclure l'évaluation de l'efficacité d'application de toutes les procédures de l'entreprise. De cette façon, l'audit interne a atteint un niveau élevé de contrôle sur toutes les fonctions de l'entreprise. Il est devenu une combinaison de plusieurs types d'audits (audit financier, audit de conformité, audit opérationnel et audit de gestion). En effet, l'auditeur interne ne joue plus le rôle d'un policier qui protège les actifs de l'organisation mais un partenaire stratégique dans le business.

La reconnaissance de l'audit en tant que fonction clef pour l'efficacité et la performance du dispositif de contrôle interne, lui confère la légitimité nécessaire pour jouer un rôle prépondérant au sein de l'organisation.

Nous reprenons la déclaration de LARRY SAWYER le père et le défenseur de l'audit :

« la phase que nous présentons au monde doit être le portrait de quelqu'un qui fait partie de la mission et non celle d'un policier frappant à la porte, d'un guide pour améliorer les opérations et non d'un doigt pointé, de quelqu'un qui entraîne les autres et non qui les abaissent, d'un catalyseur qui aide les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise à corriger leurs propres problèmes faisant en sorte qu'ils reçoivent le crédit de ses actions correctives et non d'un projecteur braqué sans merci sur leurs défaillances et surtout un agent de construction et non de destruction. »

C'est à travers cette vision, qu'on peut arriver à réaliser les deux objectifs principaux de la fonction :

- le premier étant de fournir une image objective, non déformée et professionnelle de ce que nous voyons, replaçant l'ensemble des éléments dans une perspective correcte ;
- le deuxième étant de laisser chaque terrain où on intervient un peu mieux que nous l'avons trouvé.

La fonction de l'audit interne n'existe pas au niveau de toutes les entreprises que ça soit publiques ou privés, contrairement à ce qu'on croit, c'est une fonction que toute entreprise doit avoir. En outre, la complexité croissante de la conjoncture économique a nécessité une amélioration constante du processus de gestion, pour cela l'audit interne devait fournir un soutien à chaque étape de la gestion, proposer des conseils dans la conception des processus de travail, identifier les opportunités et fournir des conseils pour de nouvelles améliorations, il devrait se concentrer non seulement sur les résultats et la mise en œuvre des processus stratégiques dans l'entreprise, mais également sur leurs développements et leurs améliorations.

Par soucis d'assurer une croissance durable et pérenne, les entreprises doivent d'autant plus maîtriser les risques qu'elles encourent. L'audit revêt ainsi un aspect stratégique d'alerte et d'anticipation de ces risques. Une approche d'évaluation systématique des risques suivie par une équipe d'audit interne permet d'identifier rapidement les lacunes et les failles dans l'environnement et d'assurer la continuité des activités avec des étapes d'atténuation.

L'objectif de ce travail doctoral consiste à répondre à la problématique de la contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise, L'étude se focalise plus précisément sur l'aspect global de la performance. Pour mieux cerner cet objectif de recherche, plusieurs questionnements ont été soulevés.

A travers notre étude, nous avons mis l'accent sur l'importance de la fonction de l'audit interne qui est partie intégrante du système de contrôle interne et ses interventions organisées et méthodiques en référence aux normes algériennes en la

matière, lui permettant de contribuer de façon permanente à l'amélioration du dispositif du contrôle interne et à sa promotion au niveau de toutes les fonctions de l'entreprise.

En effet, notre étude (cas pratique) a relevé les faiblesses sur les procédures de travail et les volets organisationnels .Elle attire par conséquent, d'une manière précoce l'attention des responsables sur les risques potentiels qui peuvent se manifester en cas de persistance de ces manquements et pousse ainsi, les auditeurs lors de leur travaux de vérification à explorer également en concertation avec les responsables des structures auditées les solutions et les mesures à prendre pour remédier aux dysfonctionnements relevés et limiter leurs impacts sur le plan financier et l'image de l'entreprise.

Il est clair donc que l'audit dans son rôle de veille critique sur la qualité du contrôle interne, contribue d'une façon indéniable au développement de la performance de l'entreprise et à la création de valeur au même titre que les autres fonctions de l'entreprise.

Nous avons constaté que la performance de l'entreprise est l'alliance entre l'efficacité et l'efficience. Ainsi ; lorsque les opérations deviennent plus efficaces et efficaces du fait que la direction mette davantage l'accent sur la conception du contrôle tout en réduisant les couts, ceci entraine évidemment des impacts positifs sur la performance de l'entreprise.

La performance d'une entreprise ne peut plus se juger selon la seule perspective financière. Une performance plus globale inclut, en dehors de la dimension économique, des dimensions sociale et environnementale.

Il est clair maintenant que le lien entre contrôle interne et performance de l'entreprise est une évidence. Néanmoins, une défaillance majeure du système de contrôle interne menace automatiquement la performance de l'entreprise. Prenons le point de vue de deux auteurs NOIROT.P et WALTER.J qui affirment que « s'il

n'y a pas ici un lien évident entre le contrôle interne et la performance, cela matérialise toutefois l'existence d'un lien direct entre le dysfonctionnement du contrôle interne et la non-performance» (NOIROT.P & WALTER.J, 2008)

Ces deux auteurs ajoutent qu'«il est nécessaire d'introduire les différents rouages qui permettront au dispositif de contrôle interne de se positionner comme un vecteur essentiel d'amélioration de la capacité à atteindre les objectifs, gage de la pérennisation de l'amélioration des performances. Le rouage essentiel de cette préparation est la mise en place d'un système de pilotage et de mesure de l'efficacité du dispositif de contrôle interne lui-même »

En effet, vu que l'audit interne est un élément du pilotage, il conditionne ainsi l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne et sa capacité à aider l'entreprise à atteindre ses objectifs non seulement financiers mais aussi économiques et organisationnels.

De ce qui précède, le contrôle interne est un levier de performance des entreprises, y compris l'audit interne qui révèle du système de contrôle interne.

Un contrôle interne efficace et non-efficace pourrait apporter un fardeau de coût inutile qui pourrait provoquer un impact négatif sur la performance de l'entreprise. Par conséquent, le contrôle interne va probablement contribuer à la performance mais il n'est pas un conducteur de performance.

Cependant, la performance de l'entreprise est au cœur des préoccupations de plusieurs chercheurs dont la plupart étudient la performance sous un angle financier. Cependant, l'entreprise évolue dans un environnement de plus en plus turbulent. La performance définie en terme financier ne suffit plus. Autrement dit, la réussite de l'entreprise ne se traduit plus strictement en termes d'augmentation du bénéfice ou du rendement sur capital investi. La performance devient multicritère et sa mesure doit tenir compte de cette caractéristique. Dès lors, les entreprises doivent mesurer leurs progrès à partir d'une performance plus

globale incluant, en dehors de la dimension économique, des dimensions sociale et environnementale.

Dans cette étude quatre hypothèses de recherche sont examinées :

H1- L'audit interne demeure une fonction incontournable dans l'amélioration de la performance durable dans l'entreprise

H2- L'audit interne peut contribuer à rendre l'entreprise plus performante en évaluant son dispositif de contrôle interne

H3- La bonne conduite d'une mission d'audit interne assure la maîtrise des risques de l'entité.

H4- La performance d'une entreprise peut être accrue grâce au respect méticuleux des recommandations des auditeurs et au suivi permanent de celles-ci.

Pour cela, nous avons essayé d'étudier et d'analyser les points de vue des spécialistes, dont les professionnels (les directeurs des services d'audit interne et leurs équipes d'audit), en ce qui concerne les domaines dont lequel l'audit interne contribue à améliorer la performance des entreprises. Pour cela, notre population de l'étude s'est composée des entreprises publiques et privées, où l'échantillon de l'étude comprenait 63 interrogés des différentes entreprises algériennes sélectionnées.

À travers notre étude, on peut citer les résultats comme suit :

- Notre première constatation à travers notre étude, est que les entreprises algériennes donnent à la fonction de l'audit interne un rôle important dans la gestion de leurs affaires, et ce dans le but d'améliorer leurs performances et d'assurer la compétitivité ;
- L'appréciation du système de contrôle interne permet d'identifier les risques et les lacunes qui empêchent l'entité d'atteindre ses objectifs ;
- D'après l'analyse des dispositifs, il en ressort que l'audit est d'une importance capitale pour assurer la maîtrise des risques à travers leurs évaluations et les recommandations formulées ;

- la performance d'une entreprise peut se mesurer sous différents angles et ne se limite pas uniquement à sa dimension financière. Ainsi pour l'évaluer, il est nécessaire d'effectuer des mesures au niveau de toutes ses dimensions et s'appuyer sur ses facteurs déterminants pour l'améliorer.

En outre, les constats effectués et les recommandations émises visent généralement à corriger les manquements auxquels fait face l'entreprise. Leur prise en compte par les opérationnels permet également de réduire les risques potentiels susceptibles d'influencer la rentabilité de l'entreprise et donc de l'orienter vers la réalisation de ses objectifs.

Ce n'est que grâce à ces éléments de synthèse que le responsable pourra dégager des grands axes, les points forts comme les points faibles. Et finalement, ils lui permettront de mettre en place un plan d'action, car l'audit est un outil d'amélioration continue, prévu pour corriger les dysfonctionnements, trouver des actions palliatives, correctives ou encore pour encourager et diffuser les bonnes pratiques.

Du fait de la variété des domaines à couvrir et des missions à conduire, l'audit interne doit disposer d'une gamme de compétences toujours plus étendue. La formation permanente constitue un facteur clé de performance au plan individuel et collectif. Cependant, l'audit ne se fera pas tout seul ; il a besoin d'un bon contrôle interne appliqué par les dirigeants. Ce contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité.

La valeur ajoutée de l'audit trouve alors son origine dans son constat direct et permanent avec les dirigeants de l'entreprise mais aussi avec tous les organes de l'entreprise.

Limites et perspectives futures de recherche :

Dans cette section, nous discutons les limites de cette recherche doctorale et suggérons des questions pour des futures recherches. Ces limites sont essentiellement d'ordre méthodologique et empirique.

- Notre recherche a reposé principalement sur les entretiens avec les auditeurs internes ; Il se pose le problème de la volonté des auditeurs de collaborer et de divulguer les informations concernant leurs entreprises ;
- Le choix de l'échantillon, qui ne s'est pas fait sur la base de méthodes statistiques, mais sur la base de choix raisonnés en tenant compte de notre connaissance du champ de la recherche ;
- Les limites d'ordre méthodologique. La méthode qualitative pour investiguer qui nécessite beaucoup d'implication sur le terrain chose qui n'est pas aisée au sein des entreprises qui sont très réticentes quant à la communication d'informations sur leur organisation et leurs méthodes et outils de contrôle.

A partir des résultats obtenus à travers cette étude, nous présentons les recommandations suivantes :

- Donner plus d'indépendance aux auditeurs internes dans leur mission et surtout en ce qui concerne leur rattachement hiérarchique afin qu'ils puissent exercer leur activité avec plus d'efficacité et d'efficience ;
- Il est également souhaitable que les autorités algériennes songent à promouvoir une culture d'audit interne et à sensibiliser les directeurs d'entreprises (même les petites et moyennes entreprises) en donnant un sens à la fonction d'audit interne.

Cette recherche peut être poursuivie dans plusieurs directions. D'une part, l'étude élaborée est supposée représenter une vision idéale de la performance. En effet, il était demandé aux auditeurs de donner une réponse indépendante des pratiques actuelles de leur entreprise. Il serait intéressant (mais sans doute difficile) de

déterminer l'écart entre la vision idéale et les pratiques.

D'autre part, ayant considéré que l'activité d'audit s'adressait à divers utilisateurs, une étude du point de vue des différentes parties prenantes peut également être menée.

En définitive, L'analyse des résultats obtenus souligne la nécessité d'approfondir et d'élargir notre problématique de recherche dans différents contextes d'études. Ces perspectives contribueraient à enrichir les explications déclenchées dans ce travail pour mieux comprendre le concept d'audit interne et son utilité dans l'amélioration de la performance.

Bibliographie

- PWC. (2012, janvier 1). *nternal Audit* . Consulté le avril 3, 2017, sur Enquête de PricewaterhouseCoopers: www.pwc.com
- Adams, J., Khan, H., T. A., R. R., & White, D. (2010). *Research methods for graduate business and social science students*. london: Sage.
- Amoussouga, F.-G., & Agbodan, M.-M. (1995). *Les facteurs de performance de l'entreprise* ,. John Libbey Eurotext.
- audit, t. i. (2015, juillet 1). *Standards & Guidance — International Professional Practices Framework (IPPF)*. Consulté le decembre 12, 2017, sur global.theiia.org: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
- Autissier, D. (2001). Nature des changements produits par une mission d'audit interne. *Comptabilité Contrôle Audit* , 87-103.
- Baret, P. (2006). L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises : une méthode pour fonder un management socialement responsable ? *Responsabilité sociale de l'entreprise* , 135-152.
- Barillot, P. (2001). Pilotage de la performance et stratégie d'entreprise. *Revue Gestion 2000* , 17.
- Barzelay, M. (2002, decembre 17). Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *gouvernance* , 235-260.
- Bécour J.C, B. H. (2008). *Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance* (éd. 3e édition). Paris: Economica.
- Becour, J.-C., & Bouquin, H. (1996). *Audit opérationnel* (éd. 2 e édition). ECONOMICA.
- Berland, N. (2004). *Mesurer et piloter la performance*. De La Performance.
- Bernard, F., Gayraud, R., & Rousseau, L. (2006). *Contrôle interne : Concepts, Réglementation, Cartographie des risques, Guide d'audit de la fraude, Méthodologie et mise en place, Référentiels, modes opératoires*. Broché.
- BERNARD, F., GAYRAUD, R., & ROUSSEAU, L. (2013). *contrôle interne* (éd. 4 eme édition). paris: maxima.
- Berrah, L. (2002). *Indicateur de performance* . Cepadues.
- Boccon-Gibod, S., & Vilmint, E. (2020). *La boite à outils de l'auditeur financier* (éd. 2e édition). paris: dunod.
- Bogliolo, F. (2000). *La création de valeur*. Editions d'Organisation.
- Boudriga, Z. (2012). *L'audit Interne : Organisation et Pratiques*. Tunisie: Collection Azurite.

- Bouquin, H. (1991). *le contrôle de gestion*. PUF.
- Boutou, O., Landy, G., & Saintvoirin, B. (2006). *Performance de l'entreprise*. Afnor.
- Carpenter B.W., D. M.-6. (1993). *Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession : an extended institutional theory perspective*. *Accounting, Organizations and Society*. 18(1).
- Causse, G., & Tran Vu, V. H. (2012). LES DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DES CABINETS D'AUDIT LÉGAL – LE POINT DE VUE DES AUDITEURS. « *Comptabilité - Contrôle - Audit* », 97-143.
- Chandler, R. (2008). *Auditing and assurance*. England: University of London.
- chekroun, m. (2013). *Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes*. tlemcen: univ tlemcen.
- Chemanguï, M. (2004). *Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne : application selon la démarche du paradigme de Churchill*. Besançon : c Université de Franche-Comté. UFR des sciences juridiques, économiques, politiques et de gestion .
- Collins, J. (2013). *De la performance à l'excellence*. Pearson France.
- Collins, L., & Valin, G. (1992). *Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques* (éd. 2 e édition). dalloz.
- Cordel, F., & Lebègue, D. (2013). *Gestion des risques et contrôle interne De la conformité à l'analyse décisionnelle*. Vuibert.
- Demeestère, R. (2004). *Comptabilité de gestion et mesure des performances*. dunod.
- Demeestère, R., Lorino, P., & Mottis, N. (2017). *Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion* (éd. 6e édition). dunod.
- d'Audit., l. d.
- Djamel, K., & Mohamed El-habib, M. (2017). *elaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme : interet du cadre théorique de la tétranormalisation* . Consulté le 2017, sur institut international des couts: <https://intercostos.org/wp-content/uploads/2018/01/KHOUATRA-1.pdf>
- Doriath, B., & Goujet, C. (2011). *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* (éd. 2e Edition). paris: DUNOD.
- Dufour, N., & Bernard, F. (2018). *Piloter la gestion des risques et le contrôle interne* (éd. 5e édition). paris: maxima.
- ESSEKKAKI, S., & BOUAYAD, N. (2019). Aperçue historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de*

l'audit , 4, 625 - 642.

Feisthammel, D., & Massot, P. (2005). *Fondamentaux du pilotage de la performance*. Afnor.

FEKIH, N., & MENNAD, A. (2014). Du risque d'audit à l'audit des risques. *Revue d'ECONOMIE et de MANAGEMENT* , 45-56.

Fernandez, A. (2018). *Les tableaux de bord du manager innovant: Une démarche en 7 étapes pour faciliter la prise de décision en équipe* (éd. 1er édition). Eyrolles.

Fernandez, A. (2018). *L'essentiel du tableau de bord* (éd. 5e édition). paris: Eyrolles.

GERARD, V., J-F, C., C, G., & J, L. V. (2006). *Controlor & Auditor*. paris: Dunod.

Gervais, M. (1990). *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*. paris: Economica.

GIRAUD, F., SAULPIC, O., NAULLEAU, G., DELMOND, M.-H., & BESCOS, P.-L. (2005). *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance* (éd. 2e édition). Gualino éditeur.

Goumaz, N. (2015). *BetterStudy*. Consulté le juin 16, 2019, sur Swiss Online Education: <https://blog.betterstudy.ch/pyramide-dupont>

GUYOT, J. (1995). *La conduite d'une mission d'audit interne* (éd. 2eme édition). paris: Dunod.

HENNICHE, W. (2014). La Trilogie de l'audit face à la fraude: (Indépendance - Compétence - Confiance). *creativity journal* , 188-204.

Herbert, S. A. (1979, septembre). Rational Decision Making in Business Organizations. *American Economic Review* , 493-513.

HERRBACH, O. (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*. TOULOUSE: UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES.

Iacolare, V. (2010). *Pratiquer l'audit à valeur ajoutée*. AFNOR.

IFACI. (2016, octobre 18). *audit-contrôle interne*. Consulté le Janvier 22, 2018, sur www.IFACI.com: <https://docs.ifaci.com/category/cadre-de-reference-international-des-pratiques-professionnelles-de-laudit-interne/lignes-directrices-obligatoires/normes/>

IFACI. (2013). *L'AUDIT INTERNE EN PÉRIODE DE CRISE Son évolution dans l'organisation, sa valeur ajoutée*. paris.

IFACI. (2015). *Manuel d'audit interne Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques* (éd. 5e édition). paris: eyrolles.

IFACI, L. “.

Institut français de l'audit et du contrôle internes. (2002). *La pratique du contrôle interne : COSO report* (éd. 2e édition). édition d'organisation.

Kerebel, P. (2007). *Mise en oeuvre d'un contrôle interne efficace via un ERP*. AFNOR.

Khelassi, R. (2007). *L'audit interne: audit opérationnel: techniques, méthodologie, contrôle*

- interne* (éd. 2e édition). alger: éditions Houma.
- Laurent, H., Peuch-Lestrade, P., & De Villepin, G. (2015). *La pratique de l'audit et du contrôle interne* (éd. 5e édition). paris : Gualino.
- LEMANT, O. (2002). *l'audit interne*. e-theque.
- LITVAK, G., & ALLAIRE, S. (2019). *Guide de l'audit interne*. Vuibert.
- Luthi, T., & Mailly, L. (2015). *Améliorer la performance de votre entreprise*. paris: Eyrolles.
- Maadani, M., & Said, K. (2009). *Management et pilotage de la performance* . Hachette Education.
- Maisonneuve, C. (2020). *La performance de l'entreprise, une histoire d'amour* . Studyrama Eds.
- Marion, A., Asquin, A., Everaere, C., Vinot, D., & Wissler, M. (2012). *Diagnostic de la performance de l'entreprise Concepts et méthodes*. Dunod.
- Mark, D., & Jieying, Z. (2014, novembre 1). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* , p. 275.
- MARTINET, A., & REYNAUD, E. (2001). Shareholders, Stakeholders et stratégie . *Revue Française de Gestion* , 12-25.
- Masselin, J.-l., & Maders, H.-P. (2009). *Contrôle interne des risques : Cibler-Evaluer-Organiser-Piloter-Maîtriser*. Broché.
- MCDANIEL, C., & AYIGAH, O. (2020). *LES MANUELS DE PROCEDURES COMME BASE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE*. paris : diagnostic d'entreprise.
- Mikol, A. (1998). *Le contrôle interne* . paris: puf.
- MUSY, E. (2007). *le contrôle interne dans les organismes d'assurance*. paris: institut international de management.
- Nguyen, H.-T. (1999). *Le contrôle interne - Mettre hors risques l'entreprise* . L'Harmattan.
- Noirot, P., & Walter, J. (2008). *Le contrôle interne pour créer de la valeur !* paris: AFNOR.
- Noirot, P., & Walter, J. (2008). *Le contrôle interne Pour créer de la valeur !* AFNOR.
- NOIROT.P, & WALTER.J. (2008). *e contrôle interne pour créer de la valeur*. paris: AFNOR.
- Notat, N. (2007). *"une question centrale", Acteurs de l'Économie, dossier spécial performance*.
- OBERT, R., & MAIRESSE, M.-P. (2010). *Comptabilité et audit manuel et applications* (éd. 2e édition). paris: DUNOD.
- OBERT, R., & MAIRESSE, M.-P. (2009). *Comptabilité et audit, MANUEL ET APPLICATIONS* (éd. 2e édition). dunod.
- Ordre des experts comptables. (2008). *Les bonnes pratiques en matière de contrôle interne dans les PME, paris*. paris.
- Pesqueux, Y. (2004). La notion de performance globale. 5° Forum international ETHICS. Tunis.

- pigé, b. (2017). *Audit et contrôle interne* . paris: EMS.
- Plauchu, V. (2013). *MESURE ET AMÉLIORATION DES PERFORMANCES DES ENTREPRISES* . lyon: Editions Campus Ouvert.
- Pluchart, J.-J. (2011). *LE MANAGEMENT DURABLE DE L'ENTREPRISE ; LES PERFORMANCES DE L'ENTREPRISE SOCIALEMENT RESPONSABLE*. afarnaud franel éditions.
- Portal, T., & Roux-Dufort, C. (2013). *Prévenir les crises Ces Cassandres qu'il faut savoir écouter*. paris: Armand Colin.
- Prinet, J. (2009). *Note de cours de contrôle de gestion et audit*. Lille: nstitut d'administration des entreprises.
- RAFFEGEAU Jean, D. P. (1994). *l'audit financier*. paris: édition presses universitaires.
- RENARD, J. C.-M. (2006). *Théorie et pratique de l'audit interne* (éd. 6eme édition). paris: dunod.
- Renard, J. (2010). *Théorie et pratique de l'audit interne* (éd. 7 e edition). (Eyrolles, Éd.) paris.
- RENARD, J. (2017). *Théorie et pratique de l'audit interne* . paris: eyrolles.
- Rocco, R., & Vanasco, V. (1998). *Fraud auditing*. Chicago: National-louis University.
- Salgado, M. (2013.). La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations. *L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL* .
- Saulquin, J.-Y., & Schier, G. (2007). Responsabilité sociale des entreprises et performance Complémentarité ou substituabilité ? . *La Revue des Sciences de Gestion* , 57-65.
- Schick, P. (1990). *Mémento d'audit interne*. paris: dunod.
- SCHICK, P., VERA, J., & BOURROUILH-PARÈGE, O. (2002). *Audit interne et référentiels derisques Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit* (éd. 2 eme). paris : dunod.
- Sliwa, J. (2011). *L'audit, les contrôles internes et les fraudes : Les fondamentaux, des méthodes et des techniques détaillées, des outils et des références multiples*. emeritpublishing.
- Stewart, J. (1984). The role of information in public accountability. (Oxford, Éd.) *In Issues in public sector accouting* , 13-34.
- The Institute of Internal Auditors. (2009, 1 1). *Guide pratique Rapports d'audit*. Consulté le 2 3, 2017, sur The Institute of Internal Auditors global: <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>
- Thiery-Dubuisson, S. (2009). Le contexte et les enjeux de l'audit. *l'audit* , 7-28.
- TIGUIT, H. (2019). L'audit social comme outil d'amélioration de la performance des entreprises : analyse théorique . *Revue Internationale des Sciences de Gestion* , 2, 432-446 .
- Tremblay, M.-S., & Malsch, B. (2012). L'explosion de l'audit dans le secteur public : le risque

d'une illusion de contrôle. *Télescope* , 18, 1-7.

Vaurs, L. (2006). *Norme professionnelles de l'audit interne*. paris.

Veillette, P., Brien, R., Sénécal, J., & Lafond, J.-R. (2007). *Contrôle interne et certification*.
paris: Gaëtan Morin.

Walter, J., & Noirot, P. (2010). *Contrôle interne Des chiffres porteurs de sens !* (éd. 5e édition).
paris: QFNOR.

WIDMER, D., & PFYFFER, H.-U. (2004). *Contrôle interne*. paris: Corporate Governance
KPMG.

Will, H. (1995). *Management*. Color Photographs.

ZIANI, A. (2014). *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise* .
tlemcen: université de tlemcen.

Annexe

Hadjer BELLAHA

Doctorante à l'Université Djillali Liabès de Sidi Bel Abbés Faculté des sciences économiques, Sciences commerciales et sciences de gestion

E-mail : hadjer_bellaha@yahoo.com

Mobile : 0553200657

Questionnaire de l'étude

Dans le cadre de la réalisation d'une thèse de doctorat en sciences financières, qui s'intitule la contribution du contrôle interne et de l'audit à la performance de l'entreprise. Fondement théorique et validation empirique dans le contexte algérien

Nous vous remercions d'avance d'avoir accepté de remplir ce questionnaire et nous fournir des informations qui serviront à l'accomplissement de ce travail. Ainsi, Elles seront totalement confidentielles et seront utilisées uniquement à des fins scientifiques.

Veillez mettre le signe (X) dans la case qui vous conviens

1- Pour mieux vous connaître :

Quelle est votre fonction actuelle dans l'entreprise ?

Auditeur contrôleur comptable financier

Autre(précisez).....

Depuis combien d'années exercez-vous cette profession ?

Moins de 5 ans 5-10 ans 10-15 ans plus de 15 ans

Quelle est la taille de votre entreprise ?

Petite moyenne grande très grande

Dans quel(s) secteur(s) votre entreprise exerce-t-elle son activité ?

Agriculture industrie service

Immobilier

Autre(précisez).....

Votre entreprise dispose -t- elle d'un service d'audit interne ?

Oui Non

2-

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord
<u>Axe 1 : Audit interne</u>					
L'entreprise dispose d'un manuel d'audit interne.					
Le positionnement de l'audit interne dans l'organigramme de l'entreprise vous offre l'autorité et l'indépendance.					
La charte d'audit interne existe dans l'entreprise et elle est bien connue par les opérationnels.					
Vous vérifiez que les procédures du programme d'audit sont appliquées.					
Vous communiquez le programme d'audit aux parties concernées					

Vous évaluez l'efficacité du système de management pour satisfaire les objectifs définis					
Vous déterminez les domaines permettant l'amélioration du système de management					
vous possédez suffisamment d'information pour planifier l'audit					
Vous disposez des documents de travail servant de références relatives à votre partie à auditer (listes types, formulaire, etc.)					
Vous vérifiez la conformité documentaire du système de management aux critères d'audit					
Vous reconnaissez les (éventuels) écarts constatés					
Vous procédez à la qualification des écarts constatés					

Des indicateurs de réussite sont utilisés pour évaluer les performances de l'audit interne					
vous procédez à la mise en place des indicateurs de performance reflétant le respect de la programmation					
vous procédez à la mise en place des indicateurs de performance reflétant les retours d'information					
Vous faites en sorte que l'audit débouche sur la proposition de pistes de progrès					
L'audit interne conduit à une augmentation de la qualité de la production en augmentant ainsi les ventes de l'entreprise					
Le rapport d'audit fait l'objet d'une revue, d'une approbation et d'une diffusion					

<u>Axe 2 : Contrôle interne</u>					
L'entreprise possède un manuel de procédures régulièrement mis à jour.					
Le dirigeant est sensible à l'importance des contrôles et accorde une attention suffisante à vos recommandations antérieures					
Vous avez relevé certaines situations ou évènements laissant supposer l'existence de fraudes ou d'erreurs conduisant à des anomalies significatives					
Le dirigeant accorde une attention suffisante aux risques inhérents à l'activité					
Il existe une cartographie des risques de l'entreprise					
étant donné la taille et la complexité de l'organisation, le principe de séparation des tâches est suffisamment respecté					

les fonctions et responsabilités des employés sont clairement définies et bien comprises					
le personnel de la société a suivi une formation appropriée					
La société dispose d'une documentation suffisante et régulièrement mise à jour					
La direction maîtrise parfaitement la fonction informatique					
L'entreprise dispose un progiciel et/ou un logiciel dans les différents services					
<u>Axe 3 : Performance</u>					
L'indépendance de l'auditeur interne conduit à une évaluation efficace de la performance.					
L'entreprise dispose d'un service de mesure et d'amélioration de la performance					

Le capital humain constitue un facteur essentiel pour que l'entreprise soit compétitive					
Les outils financiers sont les plus utilisés pour mesurer la performance					
L'approbation des normes d'audit par l'auditeur interne conduit à améliorer les performances de l'entreprise.					
L'entreprise accorde une grande importance au respect de l'environnement.					
L'audit interne et le contrôle apporte une valeur ajoutée à l'entité.					

Merci pour votre aimable coopération.

Annexe 2 : liste des entreprises participant à l'étude

SARL SCIPP OUEST	ANGLE AVENUE DE LA MACTA N° 14 ET AVENUE DE L'HEGY	SIDI BEL ABBES
SPA GRUPO PUMAL - GROUPE DES SOCIETES HASNAOUI	ZONE INDUSTRIELLE SECTION 214 LOT N°27 BLOC ADMINISTRATIF C	SIDI BEL ABBES
SPA BTPH HASNAOUI	SECTION N° 214 PROPRIETE N°30 ZONE INDUSTRIELLE .	SIDI BEL ABBES
EPE/SPA ENTREPRISE NATIONALE DES INDUSTRIES ELECTRONIQUES	ZONE INDUSTRIELLE .	SIDI BEL ABBES
SPA SODEA	ZONE BELLOULADI PARTIE N° 04 LOT N° 16 BLOC ADMINISTRATIF C	SIDI BEL ABBES
SPA KHENTEUR COMPOSANTS AUTOMOBILES " K.C.A "	ZONE INDUSTRIELLE N°70	SIDI BEL ABBES
SPA CHIALI SERVICES	ZONE INDUSTRIELLE LOT N°449-450	SIDI BEL ABBES
SPA MED I.J.K	ZONE INDUSTRIELLE LOT N° 25 SIDI BEL ABBES	SIDI BEL ABBES
SPA SAMPO ALGERIE	ROUTE DE MASCARA BP 38	SIDI BEL ABBES
SPA HASNAOUI TELECOM ALGERIE	ZONE INDUSTRIELLE TRANCHE N 214 LOT N 07 SIDI BEL ABBES	SIDI BEL ABBES
SPA LAITERIE FROMAGERIE LA SOURCE SAIDA	ZONE INDUSTRIELLE	SAIDA
SOCIETE DES PRODUITS ABRASIFS	ZONE INDUSTRIELLE N°30	SAIDA
SARL ENERGIE ET TECHNNOLOGIE	VILLAGE SONATRACH N°05 RUE 02 N°05 AIN BIYA	ORAN
SARL BATIMENT ET MAINTENANCE	RUE HALILIFA MOHAMED	ORAN
EURL BENAOUA MED TRAVAUX PETROLIERS MAINTENANCE	02 CITE 226 LOGHTS BT K/02	ORAN
SARL SOCIETE ALGERIENNE DE MAINTENANCE (SAMI)	171 AVENUE ELKODS	ORAN
EURL SOCIETE TECHNIQUE D'ISOLATION THERMIQUE	ROUTE N°06 HAI FARTAS MOHAMED BP N°31	ORAN
SARL RENOVATION MAINTENANCE "REGAIA"	LOTISSEMENT 10 N°14/01	ORAN
SARL STE DE REALISATION	18 RUE LARBI BEN M'HIDI	ORAN
EPE SPA ENTREPRISE DES GRANDS TRAVAUX DE L'OUEST	AGHBALCOTE GAUCHE ROND POINT RN N° 04 ET CW VERT TAFRAOUI	ORAN
SPA SOCIETE ALGERIENNE DES TELECOMMUNICATIONS	ZONE INDUSTRIELLE CN	TLEMCCEN
EL DJOUHRA PRODUCTION ET GRANDES ENTREPRISES	CITE 400 LOGEMENTS BLOC M N° 24 ADRAR	ADRAR
SARL AGRICOLUTURE SIDI MOUSSA	RUE BOUZIDI ABDELKADER N DE PORTE 11 ADRAR	ADRAR

SOCIETE DES TRAVAUX ES-SALEM	LOTISSEMENT 04 N°143 ADRAR	ADRAR
SARL SOCIETE D'EXPLOITATION DE POLYURETHANE ET ARTICLES EN MOUSSE	ZONE INDUSTRIELLE SUD OUEST	DJELFA
EURL GOTTI FABRICATION ET ENTRE PRISES	CITE MOHAMED BOUDIAF BLOC 08 N° 04 D AIN OUESSARA AIN OUSSERA	DJELFA
SARL INDUSTRIELLE DU VERRE	ZONE INDUSTRIELLE GROUPE 88 ROUTE HAD SAHARY	DJELFA
ENTREPERISE PUBLIC ET COMMERCIAL LA CHAMBRE DE L'INDUSTRIE ET DU COMMERCE SUF	RUE MOHAMED KHEMISTI	AIN TEMOUCHENT
ETABLISSEMENT PUBLIC DE DISTRIBUTION DES EAUX MENAGERS ET ASSAINISSEMENT	HAI ES-SALAM B.P N° 350	BECHAR
PETRO MEBK	12 C 53 RUE SIDI BRAHIM	BECHAR
SARL FRERES BENSALD MAINTENANCE	N°54 LA ZONE URBAINE LA ZHUN SIDI BOUCIF BENI SAF BENI SAF	AIN TEMOUCHENT
EURL SOPEMI	CITE KADATE 79 A CNE	M'SILA
SARL SOCIETE DES ARTICLES METALLIQUES	ZONE INDUSTRIELLE COMMUNE	GHARDAIA
BETOBAG	HAI 60 LOGM BT 01 APPART N° 09	ALGER
SPA ENTREPRISE PUBLIQUE DES TRAVAUX PUBLICS CONSTANTINE	ZONE INDUSTRIELLE PALMA	CONSTANTINE
EPE SPA ENTREPRISE DE GESTION TOURISTIQUE DE L'EST	RUE ABANE RAMDANE N 31/33	CONSTANTINE
SARL OULED TAIBI PRODUCTION	RUE BOUGUETAIA ABED	RELIZANE
SPA ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE	ROUTE DE DJEMILA BP 248	SETIF
SPA ENTREPRISE DE PRODUCTION GAS	COMPLEXE SIDI AMAR	ANNABA
EPE/SPA ENTREPRISE REGIONALE DU GENIE RURAL ERGR BABORS JIJEL	31 RUE EMIR ABDELKADER	JIJEL
SPA ENTREPRISE DE DISTRIBUTION ET DE MAINTENANCE DU MATERIEL AGRICOLE	ROUTE DE THENIET EL HAD	AIN DEFLA
SPA ENTRE FOR BTBH	LOTISSEMENT ENNASR	KHENCHELA
SARL ALGERIENNE DE TRANSFORMATION ET FORMATION	RUE BOUDAA TAHAR CITE BELAIRE ETAGE 2- MASCARA	MASCARA
EURL MASCARA AGRO	L'AVANT GARDE ROUTE D'ORAN N 26 LOTIDDEMENT 49 LOT MASCARA MASCARA	MASCARA

SPA FALAIT	65 ZONE INDUSTRIELLE A ZONE 1	ALGER
SPA ENTREPRISE DES ALIMENTAIRES CEREALIERE ET DERIVES- ERIAD TIARET-	ROUTE DE SOUGUEUR	TIARET
SPA ECO STEEL GROUP	ZON INDUSTRIEL KOUININ KOUININE	EL OUED
SPA SOCIETE DE TRAVAUX D'ELECTRIFICATION KAHRIF	QUARTIER AIN D'HAB	MEDEA
EURL ESPALGERIE	10 CITE KAMARISSE	BLIDA
SPA GROUPE INDUSTRIELLE SIM	RUE DES ECOLES N°06 ZABANA	BLIDA
SPA ATLAS CHIMIE	ROUTE DE TLEMCEN	TLEMCEN

Table des matières

Résumé.....	5
Abstract	6
Liste des tableaux.....	7
Liste des figures	1
INTRODUCTION GENERALE	1
Introduction générale	1
Problématique de recherche :.....	3
Hypothèses de recherche :.....	3
Méthodologie de recherche :.....	4
L'intérêt du sujet :.....	4
Etudes précédentes :.....	5
1- L'étude de Mr. ZIANI Abdelhak.....	5
2- L'étude de Mr. BARNIA Mohamed.....	5
3- L'étude de Mr. TIGUIT Hasna.....	6
4- L'étude de Dr. MAGHNEM Mohamed et Pr. BERRAG Mohamed.....	7
5- L'étude de NOUBIGH Eya	7
Structure de la thèse :.....	9
Fondement théorique de l'audit interne	1
Introduction :.....	11
Section 1 : le positionnement de la fonction de l'audit.....	12
1- Définition et évolution :.....	12
Section 2 : Méthodologie de l'audit.....	19
1-1 La planification de la mission d'audit (phase de préparation de la mission) :	20
1-2 La phase de réalisation (vérification) :	22
1.3. La phase de conclusion :.....	26
Section 3 : Les outils de l'audit interne :	29
1- Les outils d'investigation ou d'interrogation :.....	29
2- Les sondages statistiques ou échantillonnages :.....	29
3- Les Questionnaires :	31
4- L'interview :.....	32
5- Les outils informatiques :	33
6- Les vérifications et rapprochements divers :	34
7- L'observation physique :	36
8- Le narratif :	37
9- Les organigrammes fonctionnels :.....	37

10- Les diagrammes de circulations :	38
11- Les grilles de séparation des tâches	39
Section 4 : Evolution de l’audit en Algérie	41
1- Présentation et discussion des normes algériennes d’audit :	42
Conclusion :	62
Le contrôle interne	1
Introduction :	64
Section 1 : Historique et définition :	65
2- Rôle et objectifs du contrôle interne :	70
3- Les types de contrôle interne	73
4- Les acteurs du contrôle interne	74
5- Rôle du contrôle interne :	80
6- Limites du concept :	80
7- Référentiels et règlementations	81
Section 2 : le contrôle interne et la gestion des risques	92
L’évaluation des risques :	92
La cartographie de risques :	93
Section 3 : La mise en œuvre d’un dispositif de contrôle interne	94
1- L’évaluation du système de contrôle interne	94
2- Technique de narration (mémoire) :	97
3- Tests de conformité	98
4- Apport de l’évaluation préliminaire	98
5- Objectifs de l’évaluation préliminaire	99
6- Tests de performance	99
7- Evaluation définitive du contrôle interne	99
8- Le contrôle complémentaire lié à l’usage de l’outil informatique	100
9- Audit des applications informatiques	103
Conclusion	104
La performance de l’entreprise	105
Introduction :	106
Section 1 : La notion de la performance	107
1- Définition	107
2- Performance interne et performance externe :	110
Section 2 : Les instruments d’évaluation de la performance	112
1- Les Outils prévisionnels :	112
2- Outils de performance :	113
3- Les indicateurs de mesure de la performance, approche financière :	119

4-	Les indicateurs non-financiers	126
5.	Les critères de l'évaluation :	128
6-	Instruments d'évaluation pour l'auditeur interne :	130
Section 3 : Liens entre performance et audit interne		134
1-	L'audit interne outil d'efficacité de l'entreprise :	134
2-	Performances et efficacité de l'audit interne :	134
3-	Audit des performances	136
4-	Définition de l'audit de performance :	140
5-	Objectifs de l'audit de performances :	147
6	La démarche d'un audit de performances :	148
Conclusion		152
Contribution de l'audit interne et du contrôle sur la performance dans le contexte algérien		153
Introduction :		154
Section 1 : Méthodologie de recherche		155
1.1	Modèle de recherche :	155
1.2	la population de recherche :	155
1.3	Délimitation de l'échantillon:	156
1.4	les outils de l'étude :	156
2-	L'analyse des réponses de l'échantillon d'étude sur les axes du questionnaire	159
3	Statistiques descriptive des renseignements personnels et professionnels de l'échantillon	166
4	Récapitulatif des statistiques des réponses des membres de l'échantillon.....	174
Deuxième partie : test des hypothèses de l'étude		191
5	Test des hypothèses :	192
5-1	Test d'hypothèse 1	192
5-2	Test d'hypothèse 2	197
5-3	Test d'hypothèse 3	202
5-4	Teste d'hypothèse	208
Conclusion :		214
Conclusion générale		215
Conclusion générale :		216
Limites et perspectives futures de recherche :		222
Bibliographie.....		224
Annexe		230
Questionnaire de l'étude		232
Annexe 2 : liste des entreprises participant à l'étude.....		239
Table des matières.....		242

