



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de Comptabilité,
de Banque et de Finance
(ISCBF)**

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 22
(2012-2013)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**AUDIT STRATEGIQUE COMME OUTIL
D'APPRECIATION DE LA PERFORMANCE
DANS UNE ENTREPRISE**

Présenté par :

Alixia Janet EYOKA

Dirigé par :

M. Alain SAWADOGO

Professeur associé au CESAG

Avril 2014

DÉDICACES

Je dédie ce mémoire à :

- mon père René EYOKA pour m'avoir soutenu et il a su bien guidé mes pas à chaque fois que je perds le contrôle ;
- ma très chère mère Bokassa Marie – Thérèse pour son attention et tous ses conseils d'une mère ;
- toute la famille EYOKA pour le soutien et le réconfort qu'elle m'a porte.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je remercie le Seigneur pour cette grâce qu'il m'a accordée le long de mon parcours scolaire d'affronter toutes les difficultés.

Je remercie aussi :

- M. Moussa YAZI, qui a été pour moi non seulement comme Directeur mais aussi comme un père ;
- M. Alain SAWADOGO mon directeur de mémoire, à qui je dois toute ma gratitude pour des encouragements pendant la période de la rédaction de mon mémoire ;
- tous mes collègues de DESS Audit de la 7^{ème} promotion.

LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS

B C G :	Boston consulting group
B R V M :	Bourse régional des valeurs mobiliers
C E A C :	Communauté économique de l'Afrique de l'Ouest
C E S A G :	centre étude supérieure d'admission et de gestion
C N S S :	Caisse nationale de le sécurité sociale
E S B :	Entreprise service bus
F F A :	Judiciaire France Afrique
I F A C :	International federation of accountant
I O S :	International organization for standardization
M E F :	Ministère de l'économie et de finance
Mucodec :	Mutuelle congolaise d'épargne et de crédit
O I F :	Organisation international de la francophonie
P M E :	Plus moyen entreprise
P V :	Procès-verbal
Q C I :	Questionnaire de contrôle interne
Q P C :	Questionnaire de prise de connaissance
S E C :	Securities Exchange commission
S M E :	Système management environnemental
V T T :	Volume et type de transaction

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Guide méthodologique de collecte de données	50
Tableau 2 : Validation des comptes.....	84
Tableau 3 : Présentation des résultats.....	85
Tableau 4 : Exemple de validation de solde en fonction de la Méthodologie de travail.....	90
Tableau 5 : Forces et Faiblesses	93
Tableau 6 : Tableau d'analyse des forces et faiblesses de la stratégie de la mission	93

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : La planification stratégique.....	28
Figure 2 : Schéma de la démarche de planification stratégique	34
Figure 3 : La démarche d'audit : analyse d'ensemble.....	44
Figure 4 : Place de l'appréciation du contrôle interne dans l'audit.....	47
Figure 5 : Evaluation du risque et contrôle interne	48
Figure 6 : Illustration entre composantes du risque d'audit	49
Figure 7 : Procédures d'obtention des éléments probants	58
Figure 8 : Evaluation du Contrôle Interne	65
Figure 9 : documentation de l'évaluation du contrôle interne.....	65
Figure 10 : Travaux de fin de Mission	67
Figure 11 : Rédaction des recommandations.....	67
Figure 12 : Rédaction des recommandations, prenons par exemple: cycle immobilisation	68
Figure 13 : Organigramme du cabinet ERNST & YOUNG.....	78

AVANT PROPOS

Le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) est une Institution postuniversitaire de formation, de perfectionnement, de consultation et de recherche en gestion. Il a été créé en application d'une décision prise par les Chefs d'Etat de la Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest (CEAO) à la Conférence de Bamako en 1978.

L'objectif visé était de doter les pays membres d'une école communautaire capable de former des gestionnaires efficaces tout en tenant compte des réalités de l'environnement africain.

Entré en activité en 1985, le CESAG s'est imposé comme la principale grande école de formation en management en Afrique francophone au Sud du Sahara.

La mission du CESAG s'articule autour des points ci-après :

- former les cadres des entreprises privées et publiques, de l'administration et d'organisations diverses avec une vision régionale et africaine ;
- être une Institution postuniversitaire et complémentaire des Institutions existantes ;
- perfectionner et recycler les cadres en matière de gestion ;
- former des formateurs pour les Institutions de formation en gestion de la région.

Le CESAG assure différentes formations dont le Master Professionnel en AUDIT et CONTROLE de GESTION.

Au sein du CESAG, les étudiants suivent une formation qui combine les aspects théoriques et pratiques afin d'imprégner ces derniers dans le monde professionnel.

C'est dans ce cadre que nous passons notre stage au sein du cabinet ERNST & YOUNG un des principaux cabinets d'audit financier, l'un des Big Four et troisième réseau mondial en termes de chiffre d'affaire. ERNST & YOUNG a pour mission de répondre aux enjeux majeurs de ses clients (société cotées, entreprises du middle market, jeunes entreprises innovantes, secteur public, fond d'investissement).

TABLE DES MATIÈRES

DÉDICACES.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS.....	iii
LISTE DES TABLEAUX	iv
LISTE DES FIGURES	v
AVANT PROPOS	vi
TABLE DES MATIÈRES.....	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I – CADRE THEORIQUE	9
Chapitre 1 : MANAGEMENT DES RISQUES	11
1.1. Définition du terme « risque ».....	11
1.2. Définition du Management.....	11
1.2.1. La Planification.....	12
1.3. Le risque dans l'industrie et en gestion	12
1.4. Le risque de la grande entreprise à la PME.....	12
1.5. Stratégies de gestion du risque.....	13
1.5.1. La prévention	13
1.5.2. L'acceptation	14
1.5.3. La réduction du risque	14
1.5.4. Le transfert.....	14
1.6. Le processus de la gestion de risque	15
1.6.1. Espace de réflexion et d'orientation	15
1.6.2. Espace de recensement de l'information	16
1.6.3. Espace de traitement collectif des signaux	16
1.6.4. Espaces de tri individuel de l'information potentielle.....	16
1.6.5. Espace de décision	17
1.6.6. Définition: Risque financier et Risque économique	17
1.7. Actifs non financiers	19
1.8. Les différents risques	20
1.9. Communication des entreprises en matière de risques.....	21
1.9.1. Les Processus d'implantation du management des risques d'entreprise	22
1.9.1.1. Évaluation des risques.....	22

1.9.1.2. La formalisation des risques.....	23
1.9.1.3. Gestion des risques.....	23
1.9.2. Principales étapes de gestion du risques	25
Chapitre 2 : LE CONCEPT D'AUDIT STRATEGIQUE.....	27
2.1. Aperçu historique: de la stratégie de guerre à la stratégie d'entreprise	27
2.2. Définition et objectif d'une stratégie,.....	29
2.3. La Planification stratégique.....	29
2.3.1. Les éléments nécessaires pour la définition d'une stratégie :.....	31
2.3.1.1. La mission : (métier, vision ou vocation).....	31
2.3.1.2. Le choix de portefeuille d'activités :.....	31
2.3.1.3. La recherche des synergies:.....	31
2.3.1.4. Les ressources mobilisées	31
2.3.1.5. Le mode de développement :	32
2.3.1.6. La fixation des priorités.....	32
2.3.1.7. Le mode de développement.....	32
2.3.1.8. Fixation des objectifs	32
2.3.1.9. Utilité d'un objectif	33
2.3.1.10. Multiplicité d'objectifs	33
2.3.1.11. La planification stratégique.....	33
2.3.1.12. Caractéristiques de la planification stratégiques	34
2.4. Définition Audit Stratégique et portée	35
2.4.1. Audit du processus stratégique	35
2.4.1.1. Un cadre conceptuel fondant la stratégie sur les processus	35
2.4.1.2. Processus, ressources et compétences.....	36
2.4.1.3. Création de valeur et processus stratégiques.....	37
2.4.1.4. Les processus stratégiques, objets de recherche.....	39
2.5. Indicateur de performance.....	40
2.5.1. Performance globale	40
2.5.2. Le système de pilotage.....	41
Chapitre 3 : APPROCHE METHODOLOGIQUE.....	43
3.1. Méthodologie d'évaluation de la stratégie d'une mission d'audit	44
3.2. Modèle d'analyse	44
3.2.1. Schéma du modèle d'analyse.....	44
3.2.2. Description de la mission.....	45

3.2.2.1.	Évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle	46
3.2.2.2.	La typologie des techniques d'audit.....	49
3.3.	La description de la méthode de Collecte des données.....	49
3.3.1.	Le type de la recherche	50
3.3.1.1.	La recherche avec des données quantitatives.....	51
3.3.1.2.	La recherche avec des données qualitatives.....	51
3.3.1.3.	L'échantillonnage.....	52
3.3.1.4.	Le cadre de l'échantillonnage	52
3.3.1.5.	La méthode d'échantillonnage	53
3.3.1.6.	La taille de l'échantillonnage	53
3.3.1.7.	Les caractéristiques de l'échantillonnage.....	54
3.3.2.	L'entretien d'audit	55
3.3.2.1.	La préparation	55
3.3.2.2.	Conduite de l'entretien	56
3.3.2.3.	Après l'entretien.....	57
3.3.3.	L'observation directe et l'observation physique.....	58
3.3.4.	Le questionnaire.....	59
3.3.4.1.	Le Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC).....	60
3.3.4.2.	Les questionnaires de Volumes et Types de Transactions (VTT)	61
3.3.4.3.	Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI).....	62
3.3.5.	La validité du questionnaire.....	64
3.3.6.	Préparation des dossiers du Rapport.....	65
3.3.7.	Les travaux de fin de mission : objectifs	66
PARTIE I – CADRE PRATIQUE		70
Chapitre 4 : DESCRIPTION DU CABINET D'AUDIT ERNEST & YOUNG.....		72
4.1.	Présentation du cabinet Ernst & Young.....	73
4.2.	Historique et forme juridique	73
4.2.1.	Localisation.....	74
4.2.2.	Champ d'activités	75
4.3.	Organisation et fonctionnement de cabinet Ernst & Young	76
4.3.1.	Organisation.....	76
4.3.2.	Fonctionnement du cabinet.....	79
4.3.2.1.	Direction Générale	79
4.3.2.2.	Département Juridique et Fiscal (FFA).....	79

4.3.2.3. Département Assurance.....	79
4.3.2.4. Service Administratif et Financier (RAF).....	79
4.4. Tâches effectuées lors de notre mission.....	80
4.5. Mission d'inventaire des Immobilisations	80
4.5.1. Codification et valorisation.....	80
4.5.2. Exemple de codification	81
Chapitre 5 : ANALYSE DES RESULTATS DE LA MISSION	82
5.1. Mission d'assainissement des comptes du bilan	82
5.2. Scission des comptes du bilan.....	85
5.3. Objectif de la mission.....	86
5.4. Etape méthodologiques de scission des comptes	86
5.5. Procédure d'audit : Contrôles sur pièces.....	87
5.6. Procédure d'audit : observation physique	87
5.7. Procédure d'audit : confirmation directe.....	87
5.8. Procédure d'audit : examen analytique	88
5.9. Procédure d'audit : sondages.....	88
5.10. Application de la méthodologie de scission au cas rencontré lors du stage.....	89
5.11. Cas d'une scission des comptes du bilan	89
5.12. Constats réalisés lors de la mission.....	91
Chapitre 6 : RECOMMANDATIONS	92
6.1. Recommandations des forces et faiblesses.....	92
6.2. Tableau d'analyse des forces et faiblesses de la stratégie de la mission.....	93
6.3. Hiérarchisation des recommandations :	95
CONCLUSION GENERALE	97
BIBLIOGRAPHIE	99

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Apparu pour la première fois aux Etats-Unis dans les années par l'intermédiaire de l'université de HAVARD, l'audit stratégique s'est progressivement imposé comme un outil efficace pour le management des entreprises. Comme son nom l'indique, l'Audit stratégique consiste à faire un examen de la stratégie d'une entreprise ce qui lui confère un intérêt particulier car sa stratégie peut être considéré comme le cœur de métier des entreprises. Si dans le temps les militaires Roumains ont considéré la stratégie comme « l'art d'éliminer ses adversaires en préservant des ressources », aujourd'hui le management comme l'art de devancer ses concurrents en conservant cette avance. Evoluant autrefois dans un environnement stable ou peu concurrencé. L'audit stratégique est à présent bouleversé par une compétitive accrue, une mondialisation de l'économie, une recherche effrénée de la rentabilité des entreprises qui d'ailleurs est l'objectif de toute entreprise. C'est pourquoi les entreprises, les organisations sont en permanence dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser. Durant de nombreuses années, l'audit est apparu comme une obligation et un coût supporté par l'organisation. Or, dans une période où les marchés financiers connaissent une formidable expansion, la communication financière est devenue un outil stratégique de premier ordre. Sur un autre plan, les entreprises sont entrain de connaître une véritable révolution dans leur organisation

Grâce au juste-à-temps, à l'arrivé du développement des alliances entre des entreprises, ainsi que dans leurs méthodes de vente et la survenance du commerce électronique. Les systèmes informatiques garantissent quoique l'on dise, une certaine sécurité, déplaçant le problème vers d'autres sphères de contrôle. Quel rôle l'audit peut-il jouer dans ce contexte de mutation stratégique ? A quels problèmes va-t-il être confronté ? Ces deux approches, de l'Audit qui concerne clairement la stratégie de l'entreprise, amènent à se poser de nombreuses questions dont on peut déjà définir un échantillon. C'est dans ce sens que nous avons choisi cette étude dont le thème : L'audit stratégie comme outil de performance dans une entreprise.

Pour réaliser cet arbitrage entre le management et l'audit interne, il faudra que l'entreprise puisse mettre en place un ensemble de sécurité contribuant à une bonne maitrise de celles-ci, par l'appréciation de la performance de l'entreprise à travers l'audit interne. Cette prise de conscience se traduit en pratique par la mise en œuvre du système de management environnemental(SME) dont les normes ISO 14001 constituent un modèle de référence.

Depuis une dizaine d'année, l'engouement des entreprises pour cette norme se révèle être l'un des phénomènes les plus significatifs parmi l'ensemble des initiatives en matière de protection de l'environnement et de développement durable (Reverdy, 2005, p. 97). En effet, la norme ISO 14001 invite les entreprises à se doter de SME dans le but d'améliorer leur performance environnementale : « un système de ce type permet à un organisme de développer une politique environnementale, d'établir des objectifs et processus pour respecter les engagements de sa politique, de prendre des actions nécessaires pour améliorer sa performance ».

L'audit stratégique consiste à apprécier la pertinence et l'efficacité des choix stratégiques de l'entreprise. Il apporte des réponses à cinq questions :

- les résultats obtenus sont-ils satisfaisants ? :

Cette question fait référence à l'efficacité et l'efficience de la stratégie. Cette efficacité résulte de la concordance entre les résultats et les objectifs définis. Cette efficience dépend du coût d'obtention de la performance.

- La stratégie est-elle maîtrisée?

Cette question montre si les moyens de contrôle ont été suffisants et efficaces ou bien si la stratégie et le contrôle étaient en discordance.

- A-t-on fait les bons choix stratégiques

Cette question soulève la qualité de définition de la stratégie et la pertinence de la démarche stratégique poursuivie.

- La conduite de la stratégie en termes de processus est-elle satisfaisante?

Cette question fait référence si les processus contribuant plus que d'autres à la réalisation de la stratégie ont été maîtrisés?

- Les moyens mis en œuvre ont-ils été efficaces?

Ces questions expliquent si les ressources engagées ont été convenues lors de l'exécution des tâches.

Pour le Cabinet ERNST & YOUNG durant de nombreuses années, l'audit est apparu comme une obligation et un coût supportés par l'organisation. Or, dans une période où les marchés financiers connaissent une formidable expansion, la communication financière est devenue un outil stratégique de premier ordre.

Sur un autre plan, l'entreprise est en train de connaître une véritable révolution dans son organisation grâce au juste-à-temps, à l'engineering, au développement des alliances, ainsi que dans ses méthodes de vente avec l'essor du commerce électronique. Les systèmes informatiques garantissent quoique l'on dise, une certaine sécurité, déplaçant la stratégie vers d'autres sphères de contrôle.

Cette entreprise face au problème lié à la stratégie à déployer les questions suivantes :

- Quel rôle l'audit peut-il jouer dans ce contexte de mutation stratégique ?
- A quels problèmes va-t-il être confronté ?

Ces deux approches de l'audit, qui concernent clairement la stratégie de l'entreprise, amènent à se poser de nombreuses questions dont on peut déjà donner un échantillon:

Stratégie et structure sont maintenant indissolublement liées: face à la complexité croissante des organisations et l'évolution des techniques le cabinet ERNST & YOUNG a donc besoin d'instruments permettant de maîtriser sa structure.

- L'audit, par le conseil permanent et sa connaissance des rouages techniques de l'entreprise peut-il orienter de manière pertinente son organisation en réponse aux modifications des stratégies et de l'environnement ?
- L'audit, outil stratégique doit-il également devenir un outil d'audit stratégique pour le cabinet ERNST & YOUNG ?

De fait, les orientations stratégiques des entreprises font probablement courir plus de risques que par le passé.

- Dans sa mission de prévention des difficultés de l'entreprise, le commissaire aux comptes doit-il faire le diagnostic des décisions stratégiques de la firme ?
- L'audit a-t-il d'ailleurs réellement les moyens d'anticiper les risques de l'entreprise face aux mutations accélérées de l'environnement ?

Les causes des problèmes rencontrés par le cabinet ERNST & YOUNG résident dans :

- le non suivi des recommandations formulées
- le non-respect d'une méthodologie d'audit, stratégique
- l'absence d'évaluation des moyens humains

Les objectifs d'une mission d'audit stratégique sont :

- apprécier comment les organes de contrôle ou de surveillance des entreprises assument la responsabilité de fixer les choix stratégiques et les objectifs à long terme ;
- apprécier comment ces organes veille à la cohérence et au maintien des politiques à long terme ;
- évaluer les moyens mis en œuvre tant au niveau des hommes qu'au niveau des méthodes de travail pour la concrétisation des choix opérés ;
- respecter la chronologie générale d'une intervention d'audit stratégique ;
- la prise de connaissance générale de l'entreprise.

Face à ces objectifs, les questions de recherches qui s'imposent à nous sont :

- Comment se déroule un audit stratégique?
- Quelle méthodologie pour l'audit stratégique ?

Trois phases sont à considérer pour mieux appréhender l'audit stratégique ::

- comprendre ;
- réfléchir ;
- agir.

L'audit stratégique s'appuie sur de nombreux indicateurs permettant de mieux connaître l'environnement du projet.

Phase 1 : comprendre l'environnement et l'entreprise

- Analyse sectorielle (études de marché ?)
- Analyse concurrentielle (qui est mes concurrents ?)
- Compréhension de votre entreprise (quelle est mon identité, mon fonctionnement ?)
- Identification de votre cible (qui dois-je atteindre ?)
- Evaluation de votre positionnement (comment je souhaite agir et être perçu ?)

Phase 2 : définir les objectifs et la stratégie Internet

- Vision stratégique (où aller, quand et comment ?)
- Rechercher les opportunités (à saisir maintenant ?)
- Confirmer les objectifs (que vouloir vraiment ?)
- Evaluer les évolutions prévisibles de l'environnement (qu'est-ce qui change ?)
- Développer la stratégie Internet (comment y arriver ?)
- Préciser les étapes du déploiement (par où passer ?)
- Définir les indicateurs clés (quels résultats évalués à quels moments ?)

Phase 3 : préparer et accompagner le déploiement

- Adapter l'entreprise (comment préparer le changement ?)
- Sensibiliser et former les acteurs de l'entreprise (qui l'accompagne ?)
- Agir : déployer la stratégie Internet (que dois-je faire ?)
- Observer les indicateurs (comment et quand tirer des conclusions sur les résultats et évaluations ?)
- Optimiser les actions (que dois-je corriger ?)
- Résoudre les conflits (comment faire adhérer ?)

Faire de la stratégie correspond à l'art d'engager durablement l'entreprise dans une voie qui lui permettra, sur une longue période, de tirer avantage des règles du jeu prévalant dans l'environnement.

Pour créer cette stratégie, deux approches sont possibles : soit expérimenter tout de suite une idée et, par un processus d'essai et d'erreur, faire en sorte qu'une stratégie émerge soit mener une réflexion systématique sur la relation entreprise – environnement et faire en sorte que la stratégie soit le fruit d'une démarche planifiée.

Quel que soit la stratégie suivie, des actions sont entreprises pour atteindre les objectifs. Ce qui aboutit des résultats à leur tour.

Ce processus « **stratégie – actions – résultats** » ne devrait pas garantir à l'entreprise un minimum de performance si une fonction de contrôle ne soit pas complétée dans cet enchaînement. L'importance de cette dernière s'explique d'une part dans la correction des incohérences entre la stratégie et les actions et d'autre part dans l'intervention avant la mise en œuvre des actions pour pouvoir anticiper les erreurs.

A nos jours, le contrôle est vu comme un outil de maîtrise de la performance. Sa mise en place permet aux dirigeants de communiquer à la base de la hiérarchie, fixer des normes et des indicateurs pouvant servir une fin pour soi et anticiper les incertitudes de l'environnement.

Mais en se posant la question de l'efficacité de toute la stratégie menée durant ces dernières années, le contrôle pourrait nous renvoyer à son objectif qui est avant tout « aide à la réalisation des objectifs ». Donc, un travail de révision et d'appréciation de la qualité de définition de la stratégie s'impose. Une mission d'audit conviendrait à répondre cette question.

Pour que l'entreprise puisse continuer d'assurer son exploitation au travers de toutes ses activités, il faut qu'elle mette en place un ensemble de sécurités contribuant à une bonne maîtrise de celle-ci.

- Faudrait-il qu'elle puisse les évaluer ?
- Quel profit tire une entreprise du passage d'un auditeur ?
- Comment réaliser les buts de l'organisation par les autres et avec les autres organisations, des conditions d'économie, d'efficience et efficacité ?
- Dans la mission de prévention des difficultés de l'entreprise, le commissaire aux comptes doit-il faire le diagnostic des décisions stratégique de l'entreprise ?
- L'audit a-t-il d'ailleurs réellement les moyens d'anticiper les risques de l'entreprise face aux mutations accélérées de l'environnement ?

Pour cette étude nous nous limiterons à une mission d'audit spécifique de l'entreprise qui nous sera confiée.

Nous percevons pour les 3 acteurs ci-après les intérêts qu'ils portent à notre étude.

Pour le CESAG : Cette étude permettra aux étudiants, chercheurs de puiser leurs sources de connaissances à travers les mémoires de référence déposés et publiables ;

Pour l'entreprise : Elle lui permettra de mettre en œuvre un audit stratégique selon les normes en vigueur ;

Pour nous-mêmes : Cette étude comblera nos insuffisances et lacunes de la connaissance du terrain parfois différentes des connaissances théoriques.

C'est pour cette raison dans le cadre du thème choisi que nous avons jugé nécessaire de présenter en première partie théorique les points ci-après :

- Chapitre 1 : Management des risques
- Chapitre 2 : Le concept d'audit stratégique
- Chapitre 3 : Approche Méthodologique

La seconde partie contiendra :

- Chapitre 4 : Description du Cabinet Ernest & Young
- Chapitre 5 : Analyse des résultats de la mission
- Chapitre 6 : Recommandations

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PARTIE I – CADRE THEORIQUE

L'appréciation de la performance est aujourd'hui un véritable baromètre pour les entreprises. Traditionnellement, la performance pouvait être mesurée à partir de certains éléments que sont : les produits ou services, les clients ou chiffre d'affaires, le résultat, les centres de responsabilité ou l'organisation. Si de manière générale, on recense des outils de mesure communs à toutes les entreprises, il apparaît de plus en plus important à l'heure actuelle, non seulement d'identifier de nouveaux outils pour piloter la performance, mais aussi et surtout d'étudier leur applicabilité en fonction du secteur d'activité, de la nature des opérations, de la taille de l'entreprise, etc. Et justement comment faire ?

En choisissant ce thème nous nous sommes indirectement posé la question de savoir si l'Audit stratégique pouvait être différent de celui de l'entreprise traditionnelle. Pour ce faire, un rapprochement avec le contexte Audit stratégique est inévitable. L'enjeu est de démontrer la pertinence d'un tel outil pour des performances des entreprises.

La première partie de l'étude comportera les chapitres suivants :

- Chapitre 1 : Management des risques
- Chapitre 2 : Le concept d'audit stratégique
- Chapitre 3 : Approche Méthodologique

Chapitre 1 : MANAGEMENT DES RISQUES

La gestion du risque s'attache à identifier les risques qui pèsent sur les actifs de l'entreprise (c'est-à-dire ce qu'elle possède pour sa pérennité, ses moyens, ses biens.), ses valeurs au sens large, y compris, et peut être même avant tout, sur son personnel. On distingue généralement deux catégories d'actifs : les financiers et les non financiers.

Au-delà de la gestion financière des risques et du clivage risques financiers/et non financiers, l'analyse approfondie des risques de l'entreprise impose une veille étendue qui peut s'assimiler à de l'intelligence économique. Cette prévention des risques pesant sur les actifs aboutit à établir une grille des risques avec à chaque fois des veilles ciblées adaptées à chaque type de risques (politique, juridique, social, environnemental, etc.).

1.1. Définition du terme « risque »

Selon le référentiel ISO Guide 73 – Vocabulaire du management du risque qui a été revu lors du développement de la norme ISO 31000:2009 – Management du risque — Principes et lignes directrices, la nouvelle définition abandonne la vision de l'ingénieur (« *le risque est la combinaison de probabilité d'évènement et de sa conséquence* ») pour coupler les risques aux objectifs de l'organisation. Selon 'ISO Guide 73: Risk Management – Vocabulary): « *le risque est l'effet de l'incertitude sur les objectifs* »³

1.2. Définition du Management

Selon (le cours de Mr Moussa YAZI 2005- 2006) le management est le processus qui permet à chaque responsable de réaliser les buts de l'organisation par les autres et avec les l'organisation dans des conditions d'économie, d'efficience et d'efficacité.

Nous notons 4 processus du Management :

- Planification ;
- Organisation ;
- Direction (Leadership) ;
- Contrôle.

1.2.1. La Planification

La planification inclut :

- la définition des objectifs;
- l'élaboration des stratégies;
- la confection des plans d'action aux fins de coordination des activités.

1.3. Le risque dans l'industrie et en gestion

Toute activité économique entraîne des risques, que les dirigeants doivent gérer et avant tout évaluer. Pour cela, il faut les identifier puis les minimiser, assumer financièrement la charge de ceux qu'ils jugeront acceptables (en fonction de la taille et des capacités financières de l'entreprise), traiter par des tiers selon des processus d'externalisation (ex. assurance-crédit) les risques liés à certaines activités, et enfin transférer certains risques auprès de professionnels de l'assurance qui assureront une garantie financière.

L'identification des risques passe aujourd'hui par la compréhension du cycle de gestion, qui intègre les partenaires amont et aval (clients et fournisseurs), mais aussi, dans un environnement en interaction complexe avec l'entreprise, les autres parties prenantes (banques, société civile).

Cette démarche d'analyse et d'identification systématique est assez traditionnelle dans le monde industriel : maritime, aviation, nucléaire, pétrolier, industrie chimique... mais cela n'élimine pas totalement le risque. Elle se développe également dans le domaine de la santé, et plus précisément dans les établissements de santé, publics ou privés, où la gestion des risques et des vigilances sanitaires est devenue indissociable de la démarche qualité.

En revanche, l'analyse de risque est beaucoup plus récente dans le domaine de la gestion et de l'économie, qui en était relativement écarté du fait de l'absence (apparente) de risques directs sur la vie humaine.

1.4. Le risque de la grande entreprise à la PME

Dans les grandes entreprises, on trouve des équipes spécialisées à la tête desquelles œuvre un gestionnaire du risque ou *risk manager*. Il a donc vocation à gérer les risques de

l'entreprise qui l'emploie. Le risque de taille moyenne est encore peu préoccupé de gestion des risques. Selon une étude du cabinet d'audit Mazars, qui a interrogé environ 200 entreprises affichant des chiffres d'affaires de 100 millions à quelques milliards d'euros, les risques qui les inquiètent le plus sont ceux qui peuvent entraîner une sanction du client, suivis des risques techniques ou opérationnels.

Viennent ensuite les risques industriels, juridiques, fiscaux et informatiques." (*Les Échos* 09/05/2007 "La gestion des risques s'installe aussi dans les entreprises de taille moyenne").

Quelle que soit la taille de l'entreprise, chaque type de risque nécessite une réponse appropriée avec des ressources humaines dédiées externes et/ou internes. On a vu, avec le passage informatique à l'an 2000, qu'il était nécessaire de mettre en place dans les entreprises des équipes spécialisées dans la gestion du risque sous l'angle du management du système d'information.

Aujourd'hui, les questions de responsabilité sociétale des entreprises nécessitent, de la même manière, la prise en compte d'un risque global, vis-à-vis de la société civile (impacts de l'activité, risques liés aux produits défectueux, etc.), la dématérialisation impose un traitement attentif des dirigeants.

1.5. Stratégies de gestion du risque

On distingue quatre manières de gérer le risque, par ordre croissant de coût :

1.5.1. La prévention

Des mesures peuvent être prises pour limiter l'apparition de l'événement redouté. Cette stratégie est le plus souvent appliquée en premier lieu et surtout lorsque le danger est dramatique (brûlure grave, chute de grande hauteur, coupure, pouvant entraîner la mort).

La prévention peut aussi se faire par "évitement", c'est-à-dire, l'activité présentant un risque peut être suspendue. Du point de vue des décideurs, cette stratégie est la moins risquée et la moins chère, mais elle est un frein au développement de l'entreprise. De plus, la plupart du temps, elle reporte le risque sur d'autres entreprises, ou bien elle le remet à plus tard.

1.5.2. L'acceptation

L'acceptation d'un risque fait suite à une étude de danger. Cette étude permet d'évaluer les dommages pouvant être causés à des personnes exposées si l'événement redouté a lieu. Ainsi, un risque sans gravité conséquente peut être accepté par les travailleurs au compte de l'entreprise. Par exemple "certains électriciens refusent de porter de gros gants en caoutchouc lorsqu'ils travaillent hors-tension, et de devoir les retirer toutes les 10 minutes pour dénuder un fil". L'acceptation est aussi valable lorsque le moyen de protection coûte trop cher ou gêne énormément l'ouvrier dans sa tâche. Cette approche ne permet pas de protéger les personnels ni l'outil de production tant qu'aucune volonté de réduction du risque ne se manifeste.

1.5.3. La réduction du risque

Veille, identification des risques par l'audit, analyse par la recherche des facteurs de risques et des vulnérabilités, maîtrise des risques par les mesures de prévention et de protection : c'est la démarche classique de gestion des risques.

1.5.4. Le transfert

Pour le risque de type *financier*, le transfert de risque s'établit lorsque qu'une assurance ou toute autre forme de couverture de risque financier ou garantie financière est contractée par le dirigeant confronté au risque (ex. assurance-crédit). Ces garanties ne sont pas exhaustives pour couvrir le risque économique et financier. En cas de risque pénal pris par le dirigeant, ce transfert peut être réduit à néant.

Pour le risque de type *opérationnel et économique*, ce transfert s'effectue lorsque l'entreprise sous-traite l'activité à risque sous une forme ou une autre (sous-traitance directe, en cascade, co-traitance, externalisation ou *outsourcing* en anglais) ; un sous-traitant sérieux et qualifié pourra faire payer très cher sa prestation mais aussi démontrer qu'il gère mieux le risque pour un prix équivalent voire inférieur, et le recours à un sous-traitant non qualifié ou dédaigneux du risque fera courir un risque encore plus grand.

1.6. Le processus de la gestion de risque

Pour enclencher une action, il faut identifier des signaux d'alarme face aux dangers, c'est une question d'information. Mais pour penser stratégie, la question est bien plus celle du tri comme des prises de responsabilité autour des informations jugées pertinentes. C'est une question de gestion intelligente de l'information, donc de gestion des savoirs (Jean-Yves Mercier, 2002). Parfois, les risques sont identifiés par des lanceurs d'alerte qui agissent à titre individuel. Comme il n'existe pas toujours de dispositif public de traitement des alertes (comme c'est le cas en France par exemple), les lanceurs d'alerte peuvent s'exposer aux représailles de leur hiérarchie lorsque des intérêts financiers sont en jeu⁴. (Fabien Piasecki, Christian Vélot, et Sciences Citoyennes, Risques et lanceurs d'alerte, lundi 9 janvier 2012).

De ce fait, si la création d'une cellule d'observatoire des risques est utile, elle ne sera pas suffisante. Il faut activer les réseaux de compétences disponibles. On parle alors d'espaces de gestion au sein desquels les éléments du réseau peuvent interagir. Ces espaces sont au nombre de cinq :

- Un espace de réflexion et d'orientation ;
- des espaces de tri individuel de l'information potentielle ;
- un espace de recensement de l'information ;
- un espace de traitement collectif des signaux ;
- un espace de décision collective.

1.6.1. Espace de réflexion et d'orientation

L'espace de réflexion et d'orientation est celui représenté par un observatoire du risque qui conduit l'ensemble de la démarche. Cet observatoire se veut être un organe transversal, chargé dans un premier temps de diagnostiquer les risques éventuels vus depuis l'institution, puis de les organiser en grandes familles de préoccupations. À titre d'exemple, l'Observatoire du risque de Catalogne a choisi de concentrer son travail sur les risques de la circulation, du travail, de l'environnement, de santé publique, de rupture sociale et sur ceux liés à l'évolution du marché du travail (Albert Serra 2002). Une fois ces orientations validées par le politique, l'observatoire devient un organe pilote.

1.6.2. Espace de recensement de l'information

Autour de chaque axe de travail, des équipes de recensement de l'information sont constituées. Celles-ci sont idéalement liées au département touchés par les risques qu'elles ont à détecter, telle que la santé publique. Leur travail s'effectue pas à pas par une suite de questionnements typiques de la gestion des connaissances (Gilbert Probst 2004), questions que ces équipes approfondissent par diagnostic avec les spécialistes gravitant au sein comme autour de l'institution : ainsi, par exemple on se posera les questions ci-après :

- Quels signaux nous informent de la progression des dommages psychosociaux dans les entreprises ?
- comment les recenser alors que les liens entre travail et troubles psychosomatiques ne sont pas clairs?
- comment en analyser la pertinence ?
- comment en évaluer le coût ?

1.6.3. Espace de traitement collectif des signaux

Parallèlement, des groupes de projets transversaux entre thèmes et départements sont créés pour organiser le traitement collectif de l'information collectée par ces différentes équipes.

- Quels outils statistiques communs sont nécessaires ?
- Quel instrument informatique peut permettre d'accéder aux données et de les enrichir ?
- comment structurer la base générale des connaissances ?

Des enseignements récents prouvent que l'instrument informatique est extrêmement structurant pour les échanges de savoir. Comme l'information est difficile à cerner. L'idée est ici de bâtir un outil a posteriori, en fonction des situations rencontrées dans l'approfondissement des différents types de risque.

1.6.4. Espaces de tri individuel de l'information potentielle

La question est ensuite de nourrir cet ensemble qui s'institutionnalise peu à peu. C'est donc le rôle d'animateurs de forums du risque de soutenir le tri individuel de l'information potentielle en structurant des espaces de dialogue, que ce soit via Intranet ou via

workshops par exemple. Comme nous créons ou percevons régulièrement de nouveaux risques (Michel Serres 2003), le but en est à la fois de repérer les récurrences de signaux non encore connus c'est la dimension de fréquence, comme dans le cas des risques psychosociaux – comme ceux plus épars qui semblent toucher un sujet à l'impact potentiel important, c'est le critère de gravité, comme dans le cas de l'ESB. Il ne s'agit ici pas de créer un filtre à l'information, mais au contraire de lui donner un canal qui ôte toute validité à la déresponsabilisation individuelle.

1.6.5. Espace de décision

Équipes thématiques, groupes de projets de traitement du savoir, animateurs de forums du risque, tous ces outils ne fonctionnent que de concert, sous l'égide de l'Observatoire déjà mentionné. Mais encore une fois, celui-ci n'est pas organe responsable. Il est simplement un facilitateur du réseau d'informations. Il a donc aussi pour rôle de centraliser les questions susceptible de nécessiter traitement du risque, et d'identifier le niveau de responsabilité adéquat. Le problème avec les risques émergents est finalement de créer les espaces de décision et de responsabilité collective (Anthony Giddens 2005).

1.6.6. Définition: Risque financier et Risque économique

Le risque financier: c'est un risque de perdre de l'argent suite à une opération financier(sur un actif financier) ou une opération économique ayant une incidence financier(par exemple une vote à crédit ou en devises étrangère) ainsi il tient à la présence d'une dette dans la structure de financement de l'entreprise, c'est outre le risque économique , le risque spécifique à une entreprise endetté, et dans une de ses forme externe il désignerait, par exemple le cas d'une entreprise dont l'excédent brut d'exploitation est pourtant positif mais dont les charges financières dues à l'endettement sont plus importants et provoquant en définitive une perte avec les mêmes conséquences que ci-dessus.

Selon (Vernimmen 2012 page 424) les risques financiers (risque de liquidité, de change, de taux, ...) ne porte pas directement sur les flux et son propres à la sphère financière. Ces risques ne sont pas imputables à l'entreprise mais à des événements financiers externes

C'est la conjoncture entre le risque financier et celui de risque économique qui justifie l'addition d'une prime de risque globale au taux d'intérêt pur sans risque. Le diagnostique de ces types de risque conduit une analyse de levier financier, nous exprimons ensuite la

solvabilité de l'entreprise et sa liquidité. Le risque économique: dit aussi risque d'exploitation il tien à la variabilité possible pour de multiples raisons dans l'évolution, toujours difficilement prévisible de facteurs de l' environnement tel que la conjoncture, la concurrence, la technologie, le secteur d'activité etc., de la performance d'exploitation de l'entreprise comme par exemple son excédent brut d'exploitation c'est d'autres termes le risque d'une entreprise non endettés et dans sa forme externe il désignerait un excédent brut d'exploitation négatif.

Pour l'entreprise le risque économique due à l'instabilité du chiffre d'affaire ou rendement dans les premier mois ou les premières années et qui ne permet pas de courir les charges fixes d'où une variation des charges entre charges fixes et charges variable.

Le risque de crédit résulte de l'incertitude quant à la possibilité ou la volonté des contreparties ou des clients de remplir leurs obligations. Très prosaïquement, il existe donc un risque pour la banque dès lors qu'elle se met en situation d'attendre une entrée de fonds de la part d'un client ou d'une contrepartie de marché.

Exemples: Un client utilise son compte courant pour effectuer des paiements: si la banque autorise le client à rendre son compte débiteur, il y a risque de crédit.

La banque négocie une vente à terme d'euro contre Dollar avec une autre banque. A la date de valeur, la banque émet son paiement EURO en direction de sa contrepartie. Elle s'expose de facto au risque que la contrepartie ne paie pas les dollars.

Remarque: Contrairement à la notion intuitive, il y a risque de crédit quand une contrepartie doit de l'argent à la banque, et non pas quand la banque doit de l'argent (adage: « si je te dois 100 francs c'est mon problème, si je t'en dois 100 000 c'est ton problème »).

Pour la mesure du risque de crédit: sachant que opération modifie l'exposition au risque de l'établissement, il importe d'être capable d'appréhender les risques de manière globale, c'est à dire consolidée:

- Au niveau de la banque, tous centres d'activités confondus ;
- Au niveau de la contrepartie, c'est-à-dire de l'entité juridique.

Le calcul de l'exposition doit tenir compte de la nature de l'opération (bilan / hors-bilan) et de l'échéance.

Le contrôle du risque se fait en définissant des autorisations ou limites par contrepartie, qui tiennent compte très souvent de la fiabilité de celle-ci, fiabilité qui est évaluée par sa notation (Moody's, Standard & Poor's) sur le marché. Au niveau du contrôle de crédit client, on parle de ligne de crédit. Le système de contrôle vérifie alors en permanence que l'exposition totale se situe en deçà des limites autorisées (contrôle en temps réel). Le raisonnement de ce type de risque repose sur la distinction entre coût fixes et coûts variable ou sur leur répartition en deux catégories de charges: Charges opérationnelle et charges de structure.

Le diagnostic de ce type de risque insiste un calcul du risque d'exploitation qui consiste à calculer la marge sur coût variable après la différence entre le chiffre d'affaire (C.A) et le coût de vente, ceci pour passer au calcul du point mort qui présente plusieurs intérêt à savoir la croissance, la stabilité ou volatilité du résultat et expliquer les écarts entre le prévisionnel et le résultat réel.

1.7. Actifs non financiers

Ce sont les actifs « **non circulant** » ou immobilisés de l'entreprise : bâtiments, véhicules, machines, ... auxquels s'ajoute le personnel employé dans le cadre de l'activité y compris les sous-traitants (voir la responsabilité des mandataires sociaux)

Les outils de gestion du risque sont

- la prévention (ce qui suppose l'évaluation préalable du risque ;
- la diversification des risques ;
- l'assurance, qui ne couvre que le risque assurable ;
- et en matière financière, certains outils permettant de transférer le risque à des opérateurs disposés à le prendre, (soit dans une optique de spéculation, soit pour couvrir un risque inverse). ;
- la couverture du risque (aussi appelée « hedging ») par l'utilisation de contrats dérivés ;

- La titrisation, c'est-à-dire la transformation de l'élément risqué (par exemple une créance) en titre négociable. La titrisation permet de se débarrasser du risque en le transformant en "papier" et de le revendre.

1.8. Les différents risques

Les principaux risques liés à la détention d'actifs financiers peuvent être listés et couvrent généralement quatre risques suivants, à savoir :

- **Le risque de contrepartie ou actions**, c'est le risque que la partie avec laquelle un contrat a été conclu ne tienne pas ses engagements. (livraison, paiement, remboursement, etc.)
- **Le risque de taux**, c'est le risque des prêts-emprunts. C'est le risque que les taux de crédit évoluent défavorablement. Ainsi si vous êtes emprunteur à taux variable, vous êtes en risque de taux lorsque les taux augmentent car vous payerez plus cher. À l'inverse, si vous êtes prêteur, vous êtes en risque de taux lorsque les taux baissent car vous perdez des revenus.
- **Le risque de change**, c'est le risque sur les variations des cours des monnaies entre elles. risque sensiblement lié au facteur temps.
- **Le risque de liquidité**, c'est le risque sur la facilité à acheter ou à revendre un actif. Si un marché n'est pas liquide, vous risquez de ne pas trouver d'acheteur quand vous le voulez ou de ne pas trouver de vendeur quand vous en avez absolument besoin. C'est un risque lié à la nature du sous-jacent (de la marchandise) mais aussi à la crédibilité de l'acheteur-Vendeur. En effet, il est facile d'acheter ou de vendre un produit courant à une contrepartie de confiance, mais plus difficile avec un produit très spécialisé. C'est la liquidité de ce produit. De plus, si l'acheteur/vendeur n'est pas crédible, le risque de contrepartie pour les éventuels fournisseurs/clients, les dissuade de traiter. L'acheteur/vendeur est en risque d'approvisionnement; en risque de "Liquidité".
- **Le risque météo**, c'est le risque de perte potentielle de chiffre d'affaires ou de profit due aux variations de la météo. Il concerne les quatre grandes familles climatiques que sont la température, les précipitations, l'ensoleillement et le vent. Le risque météo ne concerne que les variations ordinaires de la météo. Il s'agit de l'impact potentiel sur la performance d'une entreprise, d'une anomalie météo,

c'est-à-dire de la fluctuation autour de sa valeur moyenne. En météorologie, la moyenne (appelée aussi la normale) est en général calculée sur 30 ans.

Il y a d'autres risques mais la plupart se rapprochent de ceux-là. Par exemple, on parle de risque pays. Si un pays connaît une crise très grave (guerre, révolution, faillite en cascade, etc.) alors même les entreprises de confiance, malgré leur crédibilité vont se retrouver en difficulté. C'est un risque de contrepartie lié à l'environnement de la contrepartie.

1.9. Communication des entreprises en matière de risques

Pour les entreprises cotées soumises à des obligations de communication financière de plus en plus lourdes, les experts estiment avec les autorités boursières que cette communication est arrivée à "maturité".

Ce thème est systématiquement abordé dans les documents de référence, témoin d'une gestion globale des risques en interne (Enterprise Risk Management 2000).

Si la trame varie en fonction du droit applicable à l'entreprise, les entreprises africaines cotées à la BRVM suivant la grille de l'Autorité des Marchés Financiers qui définit cinq rubriques :

- Risques financiers ;
- risques juridiques ;
- risques industriels et risques environnementaux ;
- autres risques ;
- assurances et couvertures de risques.

Le degré d'information peut en tous les cas varier suivant la famille de risques considérée, le profil sectoriel de l'entreprise, le caractère typique de ses métiers, produits et services et de ses implantations géographiques.

Pour les entreprises non cotées, leur capacité financière sera déterminée souvent à la lumière de leur profil de risque dont la trame plus simplifiée est assez proche de celle des entreprises cotées.

1.9.1. Les Processus d'implantation du management des risques d'entreprise

Le management des risques contient trois grands processus:

- l'évaluation des risques ;
- la formalisation des risques ;
- la gestion des risques.

Ces processus permettent d'estimer et de transférer des risques dans le but d'atteindre les objectifs d'une organisation. Ainsi, selon (Management des risques de l'entreprise, du site web <http://web.ebscohost.com/bsi/pdf?hid=119&sid=fa5a5b26-a537-40f9-8381-c0b37747cf7f%40sessionmgr111&vid=3>) « cette approche présente des opportunités qui permettent d'exploiter des éventuels avantages concurrentiels. » Si ces processus identifient les risques, ils sont utiles aussi pour les évaluer.

1.9.1.1. Évaluation des risques

L'évaluation des risques a comme fonction « d'examiner et de déterminer la probabilité d'occurrence ou de survenance d'un événement. » C'est un processus primordial lors de la prise de décision dans une entreprise. Pour évaluer correctement un risque il faut également mesurer l'importance des effets des événements probables. Ainsi on catégorisera le risque d'un événement en fonction de sa probabilité d'occurrence et de son niveau d'importance. Les risques peuvent être dus à des facteurs externes ou internes.

Les facteurs externes sont les suivants:

- facteurs d'ordre économique : changement du niveau de compétition, des forces du marché, de l'économie ;
- facteurs d'ordre naturel et environnemental : catastrophes naturelles ;
- facteurs d'ordre politique : changement de gouvernement, de législation ;
- facteurs d'ordre social : changements démographiques, de priorités sociales ;
- facteurs d'ordre technologique : virage technologique.

Les facteurs internes sont les suivants:

- l'infrastructure : réparations inattendues, problèmes ;
- le personnel: accidents de travail, grèves ;
- les processus : problèmes de qualité, technologie).

Pour être capable de bien évaluer un risque, le gestionnaire doit être capable de bien comprendre ce qu'est une décision. Une décision est un choix important à effectuer lorsqu'on fait partie d'une entreprise. Tous les gestionnaires doivent savoir comment bien prendre une décision afin de porter fruit à l'entreprise. Un gestionnaire qui prend toujours de bonnes décisions peut être considéré comme un excellent gestionnaire. Dans le processus de décision, il faut toujours analyser les avantages et désavantages du choix à entreprendre.

Il faut être capable de bien intégrer la notion de risque ainsi que la notion de décision pour être capable de bien évaluer les risques dans une entreprise.

1.9.1.2. La formalisation des risques

La formalisation des risques est la deuxième étape du management des risques. Elle permet d'utiliser les méthodes scientifiques comme les méthodes techniques de recherche opérationnelle.

Ce processus contient quatre étapes :

- Modéliser les différentes sources de risques ;
- lier les sources à des mesures financières ;
- développer un portfolio des stratégies pour remédier à ces risques ;
- optimiser les investissements avec ce portfolio des stratégies.

1.9.1.3. Gestion des risques

La gestion du risque permet de recenser les risques de façon claire et structurée. Une organisation qui comprend clairement tous les risques auxquels elle est exposée peut les jauger et les classer en ordre de priorité et prendre les mesures appropriées pour réduire les pertes.

La gestion du risque comporte d'autres avantages pour l'entreprise/organisme, notamment :

- économiser les ressources : Le temps, l'actif, le revenu, les biens et les personnes sont toutes d'importantes ressources que l'on peut économiser en réduisant au minimum les sinistres ;
- protéger la réputation et l'image publique de l'entreprise ;
- prévenir ou réduire la responsabilité juridique et accroître la stabilité des opérations ;
- protéger les personnes contre les blessures ;
- protéger l'environnement ;
- améliorer la capacité de l'entreprise/organisme à se préparer à diverses situations ;
- réduire la responsabilité civile et professionnelle ;
- contribuer à définir clairement les besoins d'assurance ;

Une gestion efficace du risque n'élimine pas complètement le risque. Cependant, elle montre à l'assureur que votre entreprise/organisme se soucie de la réduction et de la prévention des sinistres, de sorte qu'elle représente un meilleur risque à assurer.

Une entreprise devrait se doter d'une stratégie de gestion du risque pour les raisons suivantes :

- de nos jours, les gens sont davantage enclins à entamer des poursuites. L'adoption de mesures destinées à réduire les blessures peut aider l'entreprise à se défendre contre une réclamation ;
- les tribunaux sont souvent compatissants envers les demandeurs ayant subi des blessures et ont tendance à leur accorder le bénéfice du doute ;
- les entreprises et les personnes doivent se plier à des normes de diligence très élevées ;
- les gens sont davantage conscients du niveau de service auquel ils peuvent s'attendre et des recours qu'ils peuvent prendre s'ils sont victimes d'une injustice ;
- les entreprises sont tenues responsables des actions de leurs employés/bénévoles ;
- les entreprises sont perçues comme possédant de nombreux éléments d'actif ainsi que des limites d'assurance élevées.

1.9.2. Principales étapes de gestion du risques

Il y a trois étapes qui sont comprises dans l'évaluation des risques :

- l'identification des facteurs ;
- classement par priorité ;
- classification.

La première étape de l'évaluation des risques, soit l'identification des facteurs, permet de se familiariser avec les facteurs qui pourraient causer un problème à l'entreprise. C'est dans cette étape que le gestionnaire doit collecter toute l'information pertinente.

La deuxième étape consiste à bien classer toute l'information pertinente de chaque facteur et les regrouper avec les facteurs de risques concernés.

La troisième et dernière étape de l'évaluation des risques consiste à classer l'information dans un schéma de classification afin de pouvoir mieux comprendre et analyser les risques de l'entreprise. Ce schéma va permettre de mieux reconnaître les facteurs de risques dans l'entreprise.

Conclusion Chapitre 1

Ainsi ce chapitre nous a permis de mieux comprendre le management du risque. Nous retiendrons que le risque financier: c'est un risque de perdre de l'argent suite à une opération financière (sur un actif financier) ou une opération économique ayant une incidence financière (par exemple une vote à crédit ou en devises étrangères) ainsi il tient à la présence d'une dette dans la structure de financement de l'entreprise, c'est outre le risque économique, le risque spécifique à une entreprise endettée, et dans une de ses formes externe il désignerait, par exemple le cas d'une entreprise dont l'excédent brut d'exploitation est pourtant positif mais dont les charges financières dues à l'endettement sont plus importantes et provoquant en définitive une perte avec les mêmes conséquences que ci-dessus.

C'est la conjonction entre le risque financier et celui de risque économique qui justifie l'addition d'une prime de risque globale au taux d'intérêt pur sans risque. Le diagnostic de ces types de risque conduit à une analyse de levier financier, nous exprimons ensuite, la

solvabilité de l'entreprise et sa liquidité. Le risque économique : dit aussi risque d'exploitation il tient à la variabilité possible pour de multiples raisons dans l'évolution, toujours difficilement prévisible de facteurs de l'environnement tel que la conjoncture, la concurrence, la technologie, le secteur d'activité etc., de la performance d'exploitation de l'entreprise comme par exemple son excédent brut d'exploitation c'est en d'autres termes le risque d'une entreprise non endettés et dans sa forme externe il désignerait un excédent brut d'exploitation négatif.

Pour le chapitre suivant nous aborderons le concept d'audit stratégique, Audit de la stratégie, (définition et portée), Audit du processus stratégique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : LE CONCEPT D'AUDIT STRATEGIQUE

Les objectifs et le champ d'investigation des missions d'audit ont connu une extension considérable au cours des trois dernières décennies. L'internationalisation a imposé aux grandes entreprises le recours à des audits émanant de signatures internationalement reconnues. Elle est à l'origine d'importants mouvements de restructuration. Les grands cabinets, initialement focalisés sur une mission d'opinion, ont progressivement développé des activités de conseil, créant des structures multi-professionnelles de services associés à l'audit. Dans le même temps, l'audit est devenu objet d'enseignement et de recherche.

D'autant plus qu'il existe déjà plusieurs outils plutôt pertinent pour apprécier la performance dans les entreprises. L'audit stratégique s'appuie sur certains matrices qu'il serait intéressant de confronter avec les spécificités des entreprises. Il est donc judicieux pour nous de faire connaître l'audit stratégique, de sorte que dans le milieu entrepreneurial les professionnels aient recours à cet outil pour prévenir toute contre-performance. En ce sens dans le cadre des objectifs spécifique de ce mémoire plusieurs objectifs peuvent être présentés comme suit :

- l'Audit stratégique peut-il permettre le pilotage de la performance d'une entreprise ?
- l'Audit stratégique est-il un bon outil d'appréciation de la performance d'une entreprise ?

2.1. Aperçu historique: de la stratégie de guerre à la stratégie d'entreprise

Du grec *startegia*, la stratégie est l'art par lequel le général mène le combat. Le penseur et théoricien militaire chinois Sun Tsé fut le plus influent en matière de stratégie. Dans son livre « Art de la guerre », considéré comme étant le premier ouvrage sur la stratégie et la guerre, il donna un ensemble de règles et conseils relatifs :

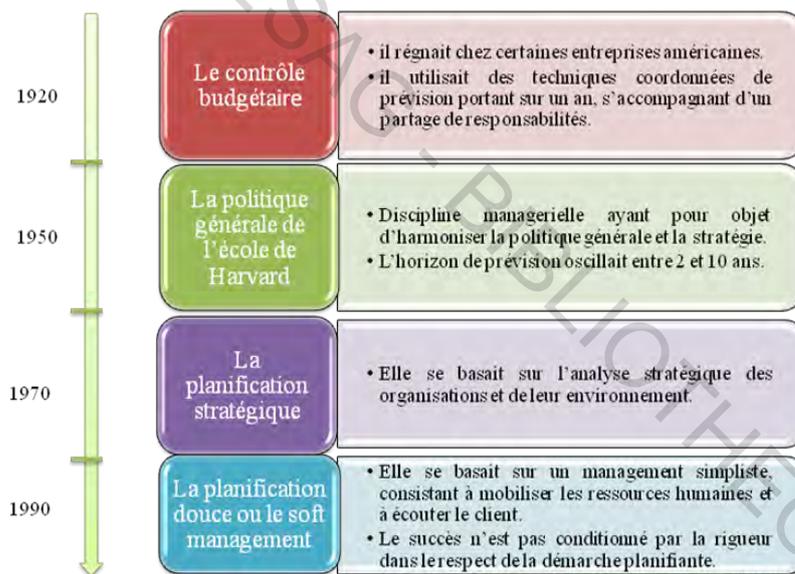
- aux calculs préliminaires à respecter par les dirigeants ;
- à l'utilisation des agents secrets ;
- aux stratégies offensives et à l'affrontement sur le terrain.

Le monde des affaires s'est inspiré des techniques de l'école de guerre pour les appliquer à ses problèmes stratégiques. À ce titre il maintient les enseignements du théoricien chinois, à savoir:

- la concentration des forces ;
- la liberté d'action ou la capacité d'agir ;
- l'économie des forces et l'efficacité de l'action.

Au fil des années le concept de la stratégie a été sujet à moult évolutions dont quatre phases sont des plus caractéristiques.

Figure 1 : La planification stratégique



Source Risk Management 2004

Stratégie : délibérée ou émergente ?

La réalité se trouve entre les deux :

- le dirigeant est un élément essentiel qui donne de l'impulsion aux orientations mais il n'est pas le seul ;
- la stratégie prend forme avec le temps : jaillissement de problèmes et d'opportunités inattendues face auxquels il faudrait réagir.

2.2. Définition et objectif d'une stratégie,

Selon (Stratégor, 2004) " La stratégie. C'est la détermination des buts et objectifs à une stratégie est un ensemble de décisions et de plans d'actions qui permettent de réaliser un couplage efficace des avantages concurrentiels de l'organisation aux opportunités dans l'environnement.

C'est aussi pour une entreprise. L'adoption de politiques déterminées et l'allocation de ressources conséquentes pour atteindre le mieux possible ces buts" (Alfred Chandler).

C'est de déterminer les plans d'action que l'entreprise doit mettre en œuvre pour s'assurer un avantage concurrentiel défendable sur une longue période.

Elaborer la stratégie de l'entreprise, C'est choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et allouer des ressources de façon à ce qu'elle s'y maintienne et s'y développe" :

2.3. La Planification stratégique

Selon Michel Marchesnay, « Le management stratégique, éditions de l'ADREG.» la planification stratégique : « C'est l'ensemble constitué par les réflexions, les décisions, les actions ayant pour objet de déterminer les buts généraux, puis les objectifs, de fixer le choix des moyens pour réaliser ces buts, de mettre en œuvre les actions et les activités en conséquence, de contrôler les performances attachées à cette exécution et à la réalisation des buts. »

La planification est un processus continu par lequel le manager détermine et évalue avant l'action les décisions à prendre en vue de réaliser les objectifs (Bertin NADEAU).

La planification consiste à :

- sélectionner des informations et à faire des hypothèses sur l'avenir afin de définir les activités nécessaires pour atteindre les objectifs (TERRY & FRANKLIN) ;
- préparer de façon logique et systématique les différentes actions à mener pour réaliser dans des conditions optimales les objectifs retenus ;

- définir des critères de réalisation permettant de juger la performance de l'organisation tant sur le plan des résultats atteints qu'en termes d'utilisation des ressources allouées. la sélection et la classification des objectifs ;
- préciser les résultats à atteindre par la définition de la planification.

La planification consiste essentiellement à :

- identifier des besoins à satisfaire dans un horizon temporel plus ou moins éloigné ;
- définir les responsabilités des personnes et/ou des unités structurelles chargées de la réalisation des activités ;
- évaluer les ressources humaines. ;
- élaborer un système d'information matérielles et financières nécessaires à l'exécution des activités ;
- préciser les mécanismes de coordination et de contrôle.

La planification stratégique a pour but de permettre le choix du « bon » projet à entreprendre.

La planification stratégique est le processus par lequel une organisation cherche à assurer sa survie à long terme. En clarifiant sa mission et en se fixant des objectifs et des stratégies en adéquation avec les opportunités et les menaces dans l'environnement. Sur la base de ses avantages concurrentiels actuels ou à acquérir.

Pourquoi planifier? A cause des changements dans l'environnement Les managers planifient pour: Fixer des standards pour faciliter le contrôle Minimiser le gaspillage et les doubles emplois, fixer les objectifs à atteindre et maîtriser l'impact des changements.

Les avantages de la planification :

- anticiper et maîtriser les changements dans l'environnement par une attitude volontariste (plutôt que déterministe) ;
- contrôler efficacement la réalisation des objectifs poursuivis par rapport aux standards définis dans les plans ;
- réaliser une meilleure décentralisation des activités. Coordonner l'ensemble des activités de l'entreprise pour atteindre les buts visés.

Les Inconvénients de la planification

- risque d'obsolescence des plans lorsque l'environnement est instable ;
- risque de développer une vision court termite ». les plans ne peuvent pas remplacer l'intuition et la créativité. La solution réside dans la flexibilité et la capacité de gérer les crises.

2.3.1. Les éléments nécessaires pour la définition d'une stratégie :

2.3.1.1. La mission : (métier, vision ou vocation).

La réponse à des questions comme : Qui sommes-nous? Qu'aimons-nous faire?...etc., aide à la déterminer. La mission ne doit être ni trop flou ni trop rigide.

2.3.1.2. Le choix de portefeuille d'activités :

Pour ce faire, il faut apporter des réponses aux questionnements suivants :

- que va faire l'organisation de manière précise?
- que va-t-elle produire ?
- où va-t-elle écouler ses produits ?

Le choix de portefeuille d'activités permet :

- la concentration des efforts dans un domaine privilégié.
- l'optimisation de la rentabilité; les activités rentables compensent celles qui le sont moins.

2.3.1.3. La recherche des synergies:

L'effet de complémentarité produit des résultats plus que si les éléments sont pris isolément et elles peuvent être cherchées à tous les niveaux : humain, financier, commercial, etc.

2.3.1.4. Les ressources mobilisées

Plusieurs questions peuvent être posées, entre autres :

- Quel personnel utiliser: qualifié, ou très spécialisé?

- A quel moyen de financement faut-t-il faire recours: emprunt, autofinancement, ou augmentation de capital ?
- Quel moyen de production utiliser?

Le choix des moyens conditionne la réalisation des objectifs, et la réussite de la stratégie d'autant qu'ils peuvent la favoriser ou la freiner.

2.3.1.5. Le mode de développement :

Il convient de savoir : quelle tactique utiliser ?

Par exemple, faut-t-il renforcer sa position sur le marché tout en conservant la même ligne traditionnelle d'activités, ou bien explorer de nouveaux marchés?

2.3.1.6. La fixation des priorités

Pourquoi?

- le degré d'importance des actions diffère ;
- une séquence doit exister entre actions.

Les actions ne peuvent être menées toutes à la fois. Pour cela, il faut se demander :

Que faire en premier lieu? Quand ? Qui sera chargé de la mise en œuvre ? Quels résultats attendons-nous?

2.3.1.7. Le mode de développement

La valorisation des atouts est un élément fort de la stratégie car :

- La possession des compétences n'est pas suffisant si les concurrents disposent aussi des mêmes ;
- par contre, disposer des atouts difficilement imitables constitue un avantage concurrentiel.

2.3.1.8. Fixation des objectifs

- l'organisation n'est pas un ensemble monolithique ;
- elle évolue dans un environnement mouvant, lui aussi ;

- les objectifs ne sauraient le résultat d'un processus logique et rationnel ;
- ils résultent plutôt d'un marchandage entre coalition et entre individus ;
- les objectifs doivent être dynamiques pour s'ajuster aux mutations.

2.3.1.9. Utilité d'un objectif

- il donne une direction à suivre et renseigne sur le type d'action à enclencher ;
- il est une source d'incitation ;
- il sert comme base d'évaluation et de contrôle.

2.3.1.10. Multiplicité d'objectifs

Ce sont des objectifs de court, moyen et long terme : en négliger un induirait des conséquences néfastes. L'idéal : établir un équilibre et une cohérence entre les divers objectifs.

Qu'est-ce qu'un bon objectif ?

Un bon objectif doit vérifier les critères suivants :

- la clarté ;
- la spécificité : éviter les formulations trop générales ;
- l'équilibre entre difficulté et réalisme ;
- la cohérence ;
- l'acceptation et la compréhension par ceux qui le mettront en œuvre ;
- être contrôlable.

2.3.1.11. La planification stratégique

L'expérience des firmes internationales montre que l'élaboration d'une stratégie peut se faire par trois styles:

- le contrôle financier ;
- le contrôle stratégique ;
- la planification stratégique.

2.3.1.12. Caractéristiques de la planification stratégiques

- c'est logique reconstruite ;
- ce n'est pas un élixir magique ;
- c'est plutôt une aide, un mode de raisonnement.

La planification s'inscrit dans la gestion prospective et vise un futur meilleur :

- elle se fie aux prévisions pour appréhender l'avenir ;
- elle s'attache à gérer au mieux le présent.

et Drucker (1909-2005) a défini la planification en deux temps :

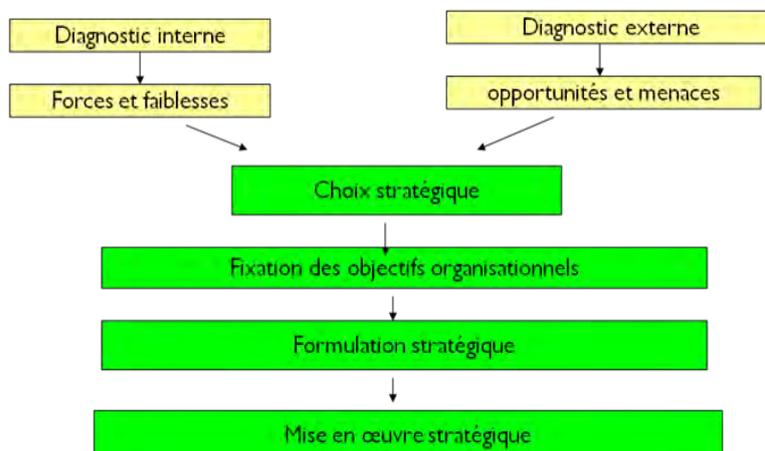
Ce que la planification n'est pas :

- elle n'est pas une prévision ;
- elle ne conduit pas à décider pour le futur ;
- elle n'a pas pour objet l'élaboration d'un plan.

Ce que la planification est :

- C'est un moyen d'action ;
- c'est un instrument de motivation ;
- c'est un instrument de cohérence.

Figure 2 : Schéma de la démarche de planification stratégique



Source : Drucker (1909-2005)

2.4. Définition Audit Stratégique et portée

L'Audit stratégique est un outil d'analyse de création de valeur et d'aide à la prise de décision, qui a vu le jour dans les années 50 par l'intermédiaire de *l'université de HAVARD*. Dans sa fonction première, il permet d'établir un pré-diagnostic de qualité afin d'orienter les professionnels de l'Audit et du conseil aux entreprises, vers les axes à approfondir lors du déroulement d'une mission. C'est ainsi que des adaptations de certaines matrices comme celle du *BOSTON Consulting group (BCG)* ou de la matrice *PORTER* ont vu le jour. Par la suite, il a connu un développement le rapprochant avec d'autres domaines tel que le contrôle de gestion. L'objet principal étant d'analyser et de comprendre les choix stratégiques opérés par l'entreprise.

2.4.1. Audit du processus stratégique

2.4.1.1. Un cadre conceptuel fondant la stratégie sur les processus

Une vision de la firme comme ensemble de processus (ou projets) est de nature à harmoniser et concrétiser ces différentes propositions. Face à des menaces ou des opportunités environnementales, la réponse de l'entreprise prend nécessairement et avant tout la forme de processus d'action. Neutraliser (verbe d'action) une menace environnementale, exploiter (verbe d'action) une opportunité environnementale exigent la mise en œuvre de combinaisons d'actions plus ou moins complexes : la mise en œuvre de processus. Ces processus sont parfois répétitifs et stables. Ils sont parfois, au contraire, exceptionnels, et prennent alors la forme de projets. Le concept de processus a été défini par de nombreux auteurs. C'est un ensemble d'activités organisées en réseau, de manière séquentielle ou parallèle, combinant et mettant en œuvre de multiples ressources, des capacités et des compétences, pour produire un résultat ou *output* ayant de la valeur. On peut se référer à la norme ISO/ DIS 8402.

Les menaces et opportunités offertes par l'environnement actuel des entreprises ont fait émerger les processus et les projets comme formes privilégiées de l'action pour les entreprises. La coopération « transversale », inter métiers ou inter services, agencée par processus ou par projet, est la traduction opérationnelle ou structurelle de stratégies visant à obtenir des avantages concurrentiels en termes de qualité et d'innovation dans des environnements complexes et turbulents où des capacités d'adaptation ou d'anticipation

rapides sont indispensables pour s'affirmer face aux concurrents. (C. Tarondeau, R. W. Wright, « La transversalité ».

2.4.1.2. Processus, ressources et compétences

Un processus, combinaison coopérative d'activités élémentaires, mobilise des *inputs* de deux natures distinctes : des ressources d'une part, des compétences d'autre part.

C'est en effet une ambiguïté du concept de ressource tel qu'il est utilisé par les théoriciens de la ressource : le concept, vague, recouvre en fait deux objets de nature très différente : la ressource au sens économique du terme (les « facteurs » de la fonction de production), qui peut faire l'objet de transactions au sens de l'économie des transactions, et la compétence, qui ne s'échange pas et ne peut faire l'objet de transactions (il ne suffit pas à une entreprise d'acheter une machine performante ni même de recruter une personne compétente pour acquérir la compétence correspondante). Au demeurant, certains théoriciens de la ressource eux-mêmes introduisent cette distinction entre compétences et ressources sans employer les termes lorsqu'ils différencient :

- les ressources fondant des avantages comparatifs pérennes, qui sont non imitables, inscrites dans une histoire et une expérience spécifiques, ambiguës, floues, complexes, contextuelles, évoluant en permanence, que nous assimilerons à des compétences;
- les ressources ne pouvant pas fonder des avantages comparatifs pérennes, imitables, historiques, formalisables, pouvant être peu ou prou abstraites du contexte, transférables et plutôt statiques sur les caractéristiques des ressources fondant des. pour lesquelles nous conserverons le terme de « ressources ».

La compétence est définie comme aptitude à combiner des ressources pour mettre en œuvre une activité ou un processus d'action déterminé : « La compétence n'est pas un état ou une connaissance possédée. Elle ne se réduit ni à un savoir ni à un savoir-faire (...). Il n'y a de compétence que de compétence en acte (...). La compétence ne réside pas dans les ressources (connaissances, capacités...) à mobiliser mais dans la mobilisation même de ces ressources concept de compétence désigne une réalité dynamique.

On retrouve donc, à travers la notion de compétence, l'action, ou les processus concrets de déroulement des activités au sein des organisations, absents des développements propres

aux théories stratégiques fondées sur les ressources. La compétence est en effet origine et aboutissement de l'action, comme toute forme de connaissance applicable. Ce qui a été abondamment démontré au niveau individuel, en particulier par Piaget. (La Psychologie de l'intelligence, Paris, Armand.), semble plus évident encore au niveau collectif. Il n'y a pas de compétence organisationnelle sans action organisée. Un orchestre est obligé de répéter pour s'approprier collectivement une œuvre. Il ne suffit pas aux musiciens de posséder et connaître la partition. La partition est une ressource, l'aptitude à bien interpréter ensemble est une compétence collective liée au processus d'interprétation/répétition. Le processus exige et produit des compétences. Il est le lieu de l'apprentissage progressif (amélioration, progrès continu) et de l'apprentissage de rupture (innovation). Il permet :

- la diffusion des compétences et savoirs tacites par observation et imitation, à travers les coopérations qu'il exige;
- l'explicitation et la codification de connaissances informelles, pour répondre aux besoins de communication entre acteurs d'un même processus;
- la combinaison de savoirs de natures différentes engendrant de nouvelles connaissances;
- l'appropriation pratique de connaissances nouvelles par leur mise en œuvre et leur pratique répétée.

2.4.1.3. Création de valeur et processus stratégiques

Le processus ou le projet est une forme d'organisation. qui met l'entreprise en relation avec l'environnement. « La vision en termes de processus est le regard jeté sur le système d'activités à partir du résultat fourni, du client, du besoin satisfait (P. Lorino, « Le déploiement de la valeur par les processus »,...) »

Cette vision de l'entreprise considérée comme ensemble de processus n'est pas nouvelle. Elle apparaît dans la mise en pratique du concept de chaîne de valeur chez Porter (M. Porter, M., l'Avantage concurrentiel, Paris, Inter Editions,...)

Parmi les multiples processus d'action observables dans toute organisation, certains présentent un caractère stratégique : ce sont ceux dont la maîtrise peut fonder un avantage comparatif pérenne. Ils remplissent deux conditions :

- Ils sont critiques : ils ont un impact significatif sur une performance stratégiquement sensible. En d'autres termes, ils peuvent contribuer à saisir une opportunité environnementale ou à parer une menace environnementale.
- Prenons l'exemple d'une entreprise industrielle produisant des emballages plastiques pour les industries alimentaires de congélation et surgélation. Cette entreprise conclut une analyse stratégique en estimant qu'elle pourrait gagner 5 % de part de marché en garantissant une livraison en moins de 48 heures. Pour livrer en moins de 48 heures, il faut atteindre des niveaux de performance élevés sur le processus logistique (gestion du flux entre commande et livraison) et sur le processus de production (transformation de matières et composants en produits finis). Ces deux processus ont en effet un impact majeur sur le délai de livraison au client. Ils sont les seuls à avoir un tel impact. Le processus d'entretien des équipements, par exemple, n'est pas considéré comme ayant un impact majeur car la maintenance est bien programmée, les capacités sont confortables et il y a peu de retards dus aux pannes. Ces deux processus sont donc critiques du point de vue de l'opportunité environnementale considérée : gagner des parts de marché en se différenciant des concurrents par une meilleure réactivité.
- Ils sont durablement créateurs de valeur : pour que les avantages comparatifs obtenus soient durables, il faut que les processus critiques qui les génèrent ne soient pas substituables ou accessibles sur un marché, qu'ils soient rares et difficiles à imiter.

Un processus critique sera stratégique s'il est difficile de lui trouver un substitut facilement accessible ou si on ne peut atteindre les mêmes résultats par un autre ensemble de processus plus aisé à maîtriser. Par exemple, le processus de développement interne de nouveaux produits ne sera source d'un avantage comparatif pérenne que s'il n'est pas remplaçable par un réseau de sous-traitants également accessible aux concurrents.

Un processus critique sera stratégique s'il est rare et difficile à imiter. Cette qualité peut provenir des ressources ou des compétences mobilisées dans les processus. Les théoriciens des stratégies fondées sur les ressources ou sur les compétences butent sur l'identification des actifs stratégiques. Pour eux en effet, plus une ressource ou compétence est observable, moins elle est stratégique. Pour traiter ce problème, Mosakowski et McKelvey proposent que ce soient la valeur et la rareté des effets générés par leur mise en œuvre dans des

processus qui soient utilisées comme substituts pour évaluer le caractère stratégique des ressources ou compétences (E. Mosakowski, B. McKelvey, "Predicting Rente Génération...")

2.4.1.4. Les processus stratégiques, objets de recherche

Les ressources ne sont pas stratégiques en elles-mêmes. Elles le deviennent lorsqu'elles sont exploitées dans des processus qui remplissent les conditions nécessaires pour être qualifiés de stratégiques. Il en découle que ce sont les processus qui doivent être observés par les chercheurs en stratégie plutôt que les ressources. Comme les processus regroupent des activités, ou actions, qui ont des effets externes par rapport au système étudié, les processus ont la double propriété d'être plus facilement identifiables et observables que les compétences et ressources qu'ils mobilisent. Pour identifier les processus stratégiques, il est nécessaire de définir les limites du système étudié de manière à observer les contributions ou valeurs fournies par le système à son environnement. Comme ces contributions ou valeurs sont nécessairement créées par des processus, on remontera la chaîne de création de valeur pour identifier l'ensemble des processus concernés. Pour sélectionner ceux des processus qui seront qualifiés de stratégiques, l'analyse de processus rejoint l'analyse stratégique. Sont stratégiques les processus qui modifient les conditions d'insertion de la firme dans son environnement et qui lui procurent des avantages concurrentiels durables. Observer des processus, qu'ils soient stratégiques ou non, consiste à observer des activités ou actions c'est-à-dire des entités concrètes susceptibles d'être décrites avec rigueur et précision. La description rigoureuse des processus permet au chercheur d'intervenir sur les processus eux-mêmes ou sur les représentations que s'en font les acteurs. Il existe à ce sujet une littérature et des expériences abondantes que nous ne reprendrons pas ici.

L'observation des stratégies au travers des processus permet d'approcher la relation stratégie-performance de manière plus directe que les approches par les structures ou par les ressources. Le processus est directement créateur de performances dont la valeur peut être appréciée par un observateur extérieur au système étudié. Ces performances contribuent elles-mêmes à la réalisation des objectifs stratégiques de la firme. Alors que l'ambiguïté causale entre ressources et performances est très élevée, la décomposition de cette chaîne en maillons de moindre complexité devrait permettre de la réduire. Comme le montre la figure 1, les maillons ressources/processus (influence des ressources sur le

processus) et processus/objectifs stratégiques (influence des processus sur les performances de l'entreprise) semblent plus accessibles à l'observation et à l'analyse que l'enchaînement direct ressources/performances, laissant dans l'ombre les conditions de mise en œuvre des ressources, qui jouent évidemment un rôle décisif dans la genèse de la performance.

2.5. Indicateur de performance

Les indicateurs de performance sont des instruments de mesure intégrés dans les différents outils d'appréciation de la performance. De manière générale, les indicateurs de pilotages poursuivent un objectif précis (plan d'action), dont la mesure sert d'indication. Au total, on peut dire qu'un indicateur de performance repose sur des éléments tels que, l'objectif poursuivi et les moyens d'actions.

2.5.1. Performance globale

C'est évaluer la performance globale en contrôle de gestion consiste à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise un élément de mesure ou un nombre limité de mesures variées et synthétique permettant de décrire, la situation d'ensemble de l'entreprise à court, à moyen et à long terme.

A. BOURGUIGNON nous propose une définition de la performance globale à partir de trois sens généraux :

- la performance résultat ;
- la performance financière ;
- la performance action.

La performance résultat est mesurée en comparant le résultat obtenu avec l'objectif fixé. Cette approche est celle retenue jusqu'alors en contrôle de gestion.

La performance action repose sur la stratégie et est appréhendée à partir des moyens, des processus, des compétences et des qualités mises en œuvre pour atteindre les résultats escomptés.

La performance financière de l'organisation est mesurée à partir de critères tels que la rentabilité, la profitabilité, la productibilité, le rendement des actifs et l'efficacité. C'est

précisément de ces deux derniers sens donné à la performance que nous allons débattre tout au long de nos travaux.

2.5.2. Le système de pilotage

Selon Philippe LORINO, le système de pilotage peut être considéré comme une affaire de comportement. Il s'agit en fait, d'orienter les comportements individuels ou collectifs, dans un sens jugé favorable à l'entreprise et utile à l'accomplissement de sa stratégie, par le biais des indicateurs mesurés.

Le système de pilotage doit être :

- Très simple, pour être facile à manier et à modifier ;
- Clair, c'est-à-dire, constitué d'outils concrets parfaitement et aisément compréhensibles par le personnel ;
- Finalisé par la stratégie, en d'autres termes, les indicateurs de pilotage doivent traduire la stratégie au niveau de l'activité ;
- -Evolutif, donc conçu de manière à pouvoir s'adapter en fonction des changements de circonstances et de stratégie.

Conclusion chapitre 2

Identifier la stratégie d'une entreprise par les processus qui la concrétisent permet de clarifier le concept de management stratégique et d'en faciliter l'observation. Les processus stratégiques sont des ensembles d'actions finalisées. Ils sont organisés en fonction d'objectifs ou de politiques visant à modifier les conditions d'insertion de la firme dans son environnement. Ils satisfont donc aux deux premières propositions selon lesquelles la stratégie est la traduction d'une volonté d'action sur l'environnement.

Les processus stratégiques permettent le déploiement dans la totalité de l'organisation des menaces et opportunités provenant de l'environnement. Ils couplent fortement les structures internes avec les exigences externes qu'elles doivent satisfaire. Ce sont donc des conditions favorables à l'apprentissage, à la réactivité et à l'anticipation. Elles sont d'une grande importance lorsque l'environnement est complexe et dynamique. Ils satisfont donc à la troisième proposition selon laquelle la stratégie est une théorie de l'action en environnement incertain. La stratégie fondée sur les processus n'est pas en contradiction

avec les théories de la ressource. Elle leur apporte des éclaircissements et des prolongements. Elle s'appuie sur la distinction entre ressources et compétences, souvent amalgamées.

Nous aborderons le troisième chapitre relatif à la méthodologie de la collecte et recherche d'informations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : APPROCHE METHODOLOGIQUE

La qualité du travail de l'auditeur dépend de sa compétence et de son indépendance. Cependant la plupart des travaux traitent de l'indépendance mais également les réglementations post Enron, s'intéressent prioritairement à l'indépendance autrement dit, le mauvais auditeur est-il plutôt un auditeur dépendant, et/ou bien un auditeur incompetent.

Après avoir trouvé et définis les différentes variables indépendantes comme dépendantes nous les présenterons succinctement. Une variable est dite indépendante quand elle constitue la cause présumée d'un phénomène d'étude, dans la relation cause à effet. Les nôtres sont les suivantes :

- attente en terme stratégique des entreprises auditées par le cabinet ;
- l'évaluation de la stratégie de notre mission d'audit ;
- les recommandations ainsi que les normes pour une bonne pratique de l'audit.

La variable dépendante est celle qui subit les effets de la variable indépendante. Voilà pourquoi elle est l'effet présumé d'un phénomène d'étude. C'est le facteur que le chercheur essaye ou veut expliquer :

- les référentiels d'audit stratégique ;
- la mission d'audit effectuée dans une entreprise de la place ;
- les outils et moyens mis à la disposition des membres du cabinet sur le terrain.

L'objectif ici est d'expliquer, à l'issue de la revue de littérature, notre démarche d'analyse de la pratique de l'évaluation de la stratégie d'une mission d'audit.

Dans ce chapitre notre étude sera axée sur deux points :

- le premier concerne le modèle d'analyse qui est en quelque sorte la maquette du travail qui sera entrepris sur le terrain ;
- la deuxième porte sur les outils de collecte de données.

Pour mieux préparer le travail qui nous incombe nous avons décidé de dérouler une méthodologie d'évaluation.

3.1. Méthodologie d'évaluation de la stratégie d'une mission d'audit

Ainsi les différents points ci-après seront-ils abordés :

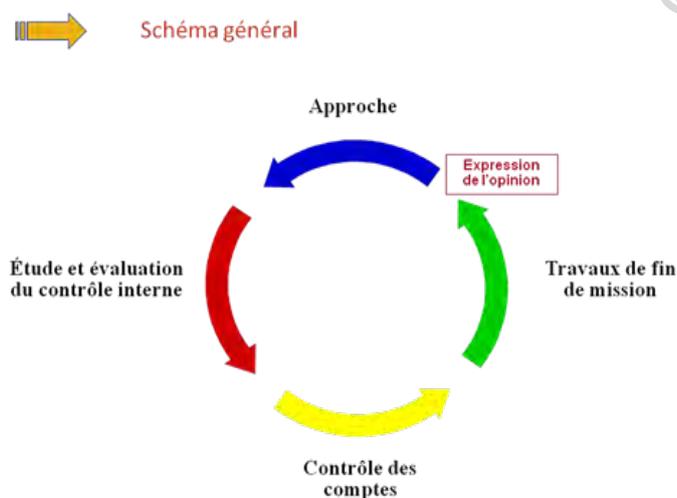
- Constat : description des faits ;
- Causes : causes liées à la défaillance ;
- Conséquences : conséquences liées aux défaillances ;
- Incidence sur l'audit stratégique : incidence que pourrait avoir cette défaillance sur la qualité ;
- Recommandations : ici les recommandations sont faites pour pallier aux défaillances, aussi au chapitre recommandations, nous les résumerons pour améliorer l'audit stratégique à venir.

3.2. Modèle d'analyse

Le modèle d'analyse que nous proposons est conçu à partir de la synthèse de nos lectures sur le thème de notre étude par rapport à la démarche de la méthodologie d'audit. Il est le lien entre la partie théorique et la partie pratique de ce mémoire et le résumé de la démarche de notre travail. Ce modèle d'analyse se présente comme suit :

3.2.1. Schéma du modèle d'analyse

Figure 3 : La démarche d'audit : analyse d'ensemble



Source : IFAC 2004

Durant l'audit, l'auditeur est amené à exercer des jugements sur de nombreux aspects pour lesquels la connaissance des activités de l'entité est importante, notamment :

- Evaluer le risque inhérent et le risque lié au contrôle ;
- analyser les risques liés au secteur d'activité et aux réponses apportées par la direction ;
- élaborer le plan d'audit et le programme de travail ;
- déterminer un seuil de signification et évaluer s'il reste toujours adapté ;
- évaluer des éléments probants afin d'établir le caractère approprié et la validité des critères retenus par la direction sous-tendant l'établissement des états financiers ;
- évaluer les estimations comptables et des déclarations de la direction ;
- identifier les secteurs dans lesquels des considérations et des compétences particulières peuvent être nécessaires ;
- identifier les parties liées et les opérations entre parties liées ;
- mettre en évidence des informations contradictoires (par exemple, des déclarations contradictoires) ;
- révéler des circonstances inhabituelles (par exemple, fraude et non-respect des lois et réglementations, statistiques d'exploitation ne concordant pas avec les résultats financiers publiés) ;
- formuler des demandes d'informations précises et évaluer la crédibilité des réponses ;
- examiner le bien-fondé des méthodes comptables et leur description donnée en notes annexes aux états financiers.

3.2.2. Description de la mission

Les différentes étapes de la mission :

- évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle ;
- analyse des risques liés au secteur d'activité ;
- élaboration du plan d'audit et du programme de travail ;
- détermination d'un seuil de signification et évaluation s'il reste toujours adapté.

3.2.2.1. Évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle

L'IFAC définit le risque d'audit comme le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte sur les états financiers soumis à son contrôle du fait d'erreurs significatives contenues dans ces états.

Le risque d'audit comporte deux composantes :

- Le risque que les comptes à certifier comportent des erreurs significatives. Ce risque résulte du risque inhérent, du risque lié aux contrôles, et du caractère significatif des risques possibles qui en résultent ;
- Le risque de non-détection par l'auditeur des erreurs affectant les états financiers, situation pouvant le conduire à émettre une opinion erronée sur les états financiers.

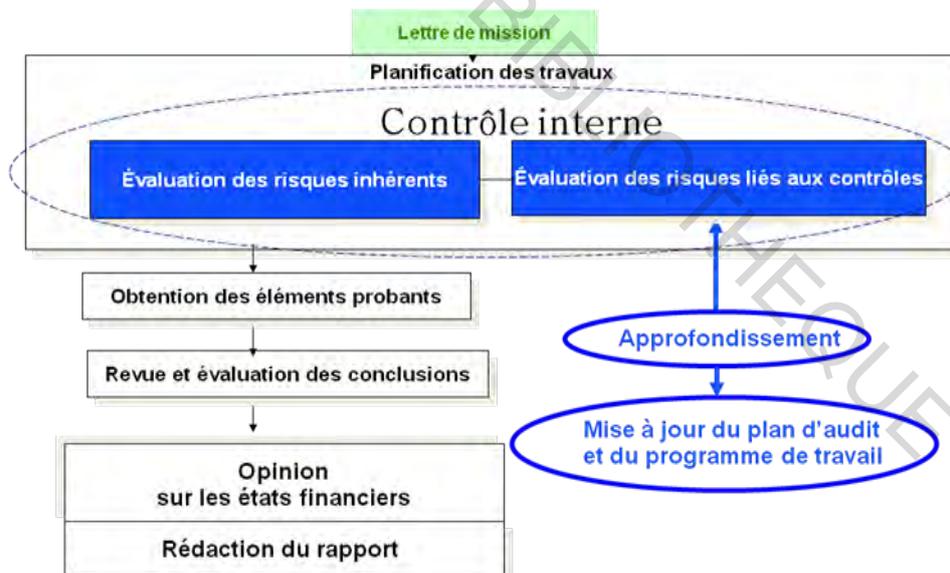
Les Risques inhérents comprennent :

- Risque inhérent d'origine économique.
 - nature des opérations ;
 - secteur d'activité ;
 - activités exercées.
 - volume et fréquence des opérations.
 - Politiques ;
 - situation de l'entreprise.
- Risque inhérent d'origine réglementaire.
 - principes comptables ;
 - règles fiscales ;
 - règles juridiques ;
 - règles économiques, environnementales.
- Profil économique de l'entreprise = diagnostique du risque inhérent.
 - connaissance de l'entreprise ;
 - examen analytique ;
 - analyse critique ;
- diagnostic du risque inhérent réglementaire.

L'évaluation des risques liés au contrôle est caractérisé par :

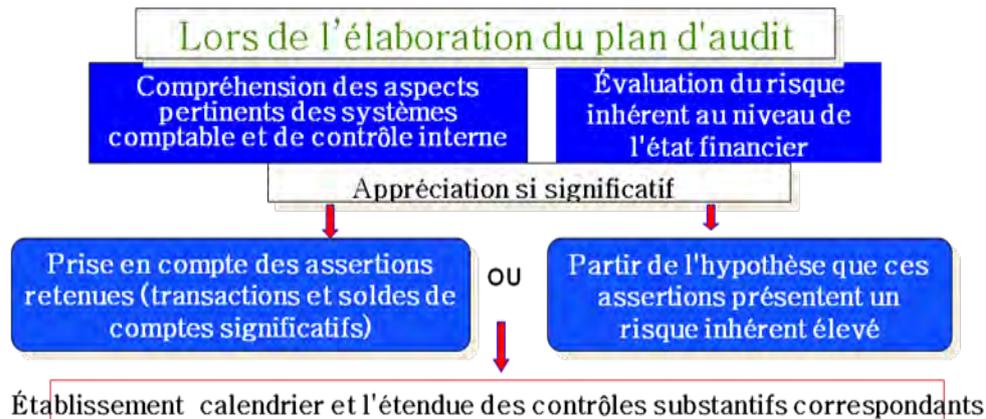
- Concerne
 - la maîtrise des opérations ;
 - la maîtrise des comptes.
- est fonction
 - des procédures et du contrôle interne ;
 - de l'environnement de contrôle.
- prise en compte des procédures et du contrôle interne = pré diagnostic du risque de non maîtrise.
 - revue des systèmes ;
 - évaluation de l'environnement de contrôle.

Figure 4 : Place de l'appréciation du contrôle interne dans l'audit



Source : IFAC 2004

Figure 5 : Evaluation du risque et contrôle interne



Source : IFAC 2004

Selon le Modèle de gestion du risque d'audit pour l'illustration de la relation entre les composantes du risque d'audit nous dirons :

Risque d'audit = Risque inhérent x Risque lié au contrôle x Risque de non détection

Risque d'audit = Risque d'erreurs significatives x Risque de non détection

Le risque de non détection est inversement proportionnel au cumul des risques inhérents et des risques liés au contrôle.

L'objectif de l'auditeur est de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Il applique pour ce faire un modèle de gestion du risque d'audit.

En nous basant sur les relations ci-dessus nous pouvons présenter le schéma ci-après définissant l'illustration de la relation entre les composantes du risque d'audit.

Figure 6 : Illustration entre composantes du risque d'audit

ÉVALUATION PAR L'AUDITEUR DU RISQUE INHÉRENT	Évaluation de l'auditeur du risque lié au contrôle :			
		Élevé	Moyen	Faible
	Élevé	Minimum	Plus faible	Moyen
	Moyen	Plus faible	Moyen	Plus élevé
Faible	Moyen	Plus élevé	Maximum	

Les zones bleues dans ce tableau correspondent au risque de non détection.

Source : IFAC 2004

3.2.2.2. La typologie des techniques d'audit

La typologie des techniques d'audit visent à :

- comprendre les comptes.
 - Entretiens ;
 - revue analytique.
- apprécier la production des comptes.
 - examen des procédures ;
 - tests de procédures ;
 - examen des systèmes informatisés.
- contrôler directement les comptes.
 - examen des pièces justificatives ;
 - demandes de confirmation ;
 - constatations matérielles : assistance aux inventaires.

3.3. La description de la méthode de Collecte des données

La cueillette de données consiste à recueillir des faits qui permettront de confirmer ou d'infirmer ses hypothèses de travail. Cette cueillette se fait avec des instruments précis et

selon une procédure rigoureuse. Elle utilise différentes sources d'information. Il existe plusieurs méthodes de cueillette de données.

Tableau 1 : Guide méthodologique de collecte de données

Méthodes de recherche	Buts	Sources d'informations	Outils	Procédure
Méthode historique -Enquête dans le temps -Reconstitution du passé	- Explorer - Découvrir - Analyser	- Sources primaires (témoignages humains, lettres, archives, etc) - Sources secondaires (journaux, articles de revues, livres, thèses, etc.) - Sources tertiaires (catalogues, bibliographies, etc.)	- Fiche de lecture	- Inventaire des sources - Dépouillement des sources - Classement des sources - Critique des sources
Analyse de contenu -Analyse de production à l'aide d'une grille	- Décomposer une production - Dénombrer des éléments de contenu inclus dans une production -Tracer un portrait	- Productions écrites, audiovisuelles, images, etc	- Grille d'analyse	- Lecture ou visionnement des productions avec une grille - Opération visant à isoler les unités de contenu et faire ressortir les mécanismes cachés grâce au calcul des occurrences - Classement par catégorie et dégagement du sens - Critique des sources
Entrevue	- Tracer un portrait - Recueillir des informations	- Personnes	- Questionnaires - Grille d'entrevue - Enregistrement	-Entrevue structurée - Entrevue semi-structurée - Entrevue non structuré
Analyse de données chiffrées (statistiques)	- Recueillir des informations - Consulter et regrouper des données disponibles	- Données chiffrées de sources publiques ou privées - Données chiffrées reconnues par soi même	- Chiffriers (Excel, Statistical Package for Social Sciences) - Recueils de statistiques (Recensements) - Tableaux, graphiques, etc.	-Collecte des données - Lecture de données - Evaluation des données -Présentation des données
Observation -Observer un groupe pour une durée déterminée	- Recueillir des informations - Dénombrer et décrire des comportements observés	- Personnes	-Grille d'observation - Vidéo - Journal de bord	-Elaboration des grilles - Observation - Consignations des comportement

Source : (Dionne, 1998 :198 - 199)

3.3.1. Le type de la recherche

La collecte, le regroupement et l'analyse de données sont essentiels à tout type d'évaluation. Ils existent deux types de données à savoir les données quantitatives

(nombres) et les données qualitatives (paroles, attitudes/comportements, etc.), ce qui conduit respectivement à deux types de recherche.

3.3.1.1. La recherche avec des données quantitatives

Les méthodes quantitatives sont excellentes pour recueillir de grandes quantités d'information d'un grand nombre de personnes, car la notation, la saisie de données et son analyse sont relativement faciles et rapides. Il est préférable d'utiliser des tests standards ou des questionnaires déjà existants, sinon, il est toujours possible d'en créer de nouveaux. Rédaction de questions La collecte de données quantitatives n'a pas toujours recours à des questions ; quoi que ce soit souvent le cas. Par exemple, les tests de dépistage des drogues dans les urines donnent des résultats quantitatifs sans recours à des questions.

Par ailleurs, ce type de données est mesuré et exprimé en nombres. En voici quelques exemples : résultats d'un test standard comme le SOGS, résultats de questionnaires gradués (p. ex., réponse sur une échelle de un à cinq), nombre de séances suivies. Ces données sont souvent présentées sous forme de pourcentages, d'échelles ou de moyennes, dans un tableau ou un graphique. L'« outil » est ce que l'on utilise pour recueillir l'information.

3.3.1.2. La recherche avec des données qualitatives

Le but des méthodes qualitatives de recueil de données est de pouvoir appréhender des phénomènes, de chercher à les comprendre et à expliquer leur impact sur les façons de faire et de penser des populations, phénomènes que l'on ne peut appréhender que de cette manière. Mais il s'agit aussi de limiter les inductions, les prénotions ou préjugés que tout être humain possède lorsqu'il va à la rencontre d'autres personnes.

Les recherches qualitatives exigent habituellement beaucoup de travail. On ne les utilise habituellement que pour les petites études. La difficulté avec ce genre de méthode réside dans l'interprétation souvent subjective des résultats. Deux chercheurs pourraient donc interpréter différemment les mêmes données et arriver à des conclusions différentes. On peut surmonter cette difficulté en créant un « dictionnaire de codage » standard et en affectant plus d'une personne au codage des mêmes renseignements. On procède alors à une comparaison des résultats pour évaluer la validité du système de codage. Ces résultats sont classés parfois sous forme de données quantitatives, parfois par grands thèmes. La

détermination des grands thèmes s'effectue habituellement assez rapidement dès l'analyse d'un petit nombre de cas. Donc, une fois le dictionnaire de codage établi, l'analyse qui suit est plus rapide.

3.3.1.3. L'échantillonnage

L'échantillonnage est la sélection d'une partie dans un tout. En d'autres termes, il consiste à extraire un ou plusieurs individus d'une population. Les renseignements obtenus sur un échantillon (partie d'un tout) permettent de mieux connaître la population. Le recours à un échantillon répond en général à la nécessité pratique (manque de temps, de place, évaluation destructive d'une production...) ou économique (coût trop élevé) de s'abstraire de l'étude exhaustive de la population.

L'acte de sélection s'appelle l'échantillonnage. Comme il s'agit en général, à partir des résultats ou mesures obtenus sur l'échantillon, d'être en mesure d'inférer des conclusions sur la population tout entière, la théorie statistique s'est intéressée aux principes d'échantillonnage garantissant la qualité des conclusions étendues :

- capacité à capter la diversité du phénomène étudié ;
- absence de biais ou erreur systématique ;
- lien entre la taille de l'échantillon et la confiance que l'on peut accorder à la généralisation des résultats...

Sont quelques-unes des préoccupations de la théorie de l'échantillonnage.

3.3.1.4. Le cadre de l'échantillonnage

Une fois l'univers défini, on doit obtenir une information aussi précise que possible sur ses dimensions et sa distribution spatiale et temporelle, pour construire à partir de ces éléments le cadre d'échantillonnage, qui est la base du plan d'échantillonnage. Le cadre d'échantillonnage est l'information qui situe et dimensionne l'univers et qui peut consister en recensements d'habitations et en cartes suivant des regroupements par localités, quartiers, circonscriptions, etc. ; en cartes de couverts forestiers avec des regroupements par type de végétation ou d'utilisation du sol ; des listes d'habitations dans les petites localités, etc. La construction du cadre d'échantillonnage est examinée en détail dans les parties traitant des variables générales en matière de demande, offre et approvisionnement.

3.3.1.5. La méthode d'échantillonnage

Les méthodes d'échantillonnage se divisent généralement en deux types : l'échantillonnage aléatoire (qu'on appelle aussi échantillonnage au hasard ou échantillonnage statistique) et l'échantillonnage non aléatoire (qu'on appelle aussi échantillonnage non statistique ou échantillonnage raisonné).

❖ L'échantillonnage aléatoire

L'échantillonnage aléatoire consiste à choisir des individus par des procédés reconnus comme n'étant pas biaisés; il contribue à faire en sorte que l'échantillon soit typique du grand groupe (la population) dont il est tiré. À cette fin, il est utilisé un procédé parmi plusieurs établis pour tirer au hasard des membres de la population pour constituer l'échantillon. Lorsqu'il a recours à des procédés assurant le caractère aléatoire d'un échantillon, le vérificateur peut évaluer statistiquement l'ampleur de l'erreur et la probabilité que l'erreur soit plus grande que des limites acceptables. C'est ainsi qu'on peut mieux porter un jugement sur la valeur des éléments probants de l'enquête.

❖ L'échantillonnage non aléatoire

L'échantillonnage non aléatoire peut convenir lorsqu'un échantillon utile à des fins de vérification peut être circonscrit et que le vérificateur n'a pas l'intention de tirer des conclusions au sujet d'autres cas que ceux qui sont dans l'échantillon; par exemple, si le vérificateur examine les pratiques de gestion pour toutes les grandes opérations, et qu'il n'a pas l'intention d'appliquer les constatations de la vérification aux pratiques de gestion pour les plus petites opérations. Il peut convenir également lorsque les énoncés généraux sont d'ordre qualitatif plutôt que quantitatif.

3.3.1.6. La taille de l'échantillonnage

La taille de l'échantillon doit être définie indépendamment pour chaque population, en fonction de trois facteurs : la variabilité de la variable numérique la plus importante, le niveau de confiance fixé et le niveau d'erreur acceptable.

La décision finale quant à la taille de l'échantillon dépendra du compromis qui sera trouvé entre la précision de l'estimation escomptée et la disponibilité des ressources (ressources

financières et humaines et temps à disposition) pour réaliser l'étude sur le terrain. Il est recommandé que les secteurs ou branches de plus grande importance en matière de demande, d'offre soient privilégiés à l'heure d'affecter des ressources pour l'étude de terrain, afin d'obtenir une plus grande précision dans l'estimation. Dans les situations où il n'est pas possible de couvrir la taille de l'échantillon découlant du calcul statistique, il faudra obligatoirement étudier un minimum de 10 unités d'échantillonnage par secteur, branche ou strate, et inscrire dans le rapport du diagnostic l'erreur d'estimation.

3.3.1.7. Les caractéristiques de l'échantillonnage

L'échantillon doit être représentatif de la population, c'est-à-dire présenter des caractéristiques semblables, qualitativement et proportionnellement, pour que les conclusions de la recherche puissent être généralisées à l'échelle de la population. La généralisation relève de l'inférence : on infère que les résultats obtenus sur un échantillon particulier sont les mêmes que ceux que l'on aurait obtenus auprès de l'ensemble de la population correspondante. Dans le cadre des recherches scientifiques, l'inférence est outillée par des tests statistiques. Par conséquent, une fois les caractéristiques déterminantes pour l'étude et la population identifiées, il s'agira de sélectionner un échantillon qui reflète cette population, au moins en ce qui concerne les caractéristiques clés. Différentes méthodes, basées sur le calcul de probabilités, sont possibles. En premier lieu, il s'agira toujours d'identifier la population et d'établir une liste exhaustive de ses "unités" (organisations ou sujets, ou etc.), en fonction des caractéristiques déterminantes pour l'étude. Si la sélection de x% de la population pour constituer l'échantillon tient compte de sous-catégories, on parlera d'un échantillonnage stratifié. Si, a priori, la population ne présente pas de caractéristiques connues qui puissent déterminer (ou contribuer à déterminer) le phénomène étudié, on procèdera à un échantillonnage aléatoire simple. Dans ce cas, on tirera au sort x% de la population, sans opérer de distinction supplémentaire.

Dans la pratique, il est souvent difficile de disposer d'une liste exhaustive et juste de la population. Dans ce cas, l'utilisation d'échantillonnages qualifiés d'empiriques ou de pragmatiques qui ne se réfèrent pas à des principes et calculs de probabilité, serait plus pertinente. Toutefois, il est dès lors plus risqué de généraliser à la population les résultats obtenus au niveau de l'échantillon. D'où le besoin d'effectuer un échantillonnage par convenance. IL consiste à rechercher des "unités" présentant les critères importants pour

l'étude réalisée avec le but de rendre homogènes les participants (personnes, organisations, etc.) à l'étude.

Pour garantir une stabilité des résultats, les spécialistes s'accordent sur le fait d'obtenir un échantillon délibérément hétérogène en se fondant sur le postulat suivant : si malgré cette hétérogénéité les résultats se confirment au cours de plusieurs expériences, alors ces mêmes résultats devraient être vrais au niveau de la population.

Les outils de collecte de l'information les plus utilisés, tout au long de la mission sont les suivants :

- L'entretien d'audit ;
 - Entretiens avec le personnel d'audit interne et examen des rapports d'audit interne ;
 - Entretiens avec d'autres auditeurs et avec des conseils ;
 - Entretiens avec des personnes bien informées à l'extérieur de l'entité ;
- l'observation physique ;
- les questionnaires.

3.3.2. L'entretien d'audit

Cet outil est souvent celui qui est le plus difficile à conduire et celui pour lequel un débutant n'est souvent pas préparé. C'est pourquoi la préparation est importante.

Il se décompose lui-même en trois phases :

- La préparation ;
- conduite de l'entretien ;
- l'après entretien.

3.3.2.1. La préparation

Elle se décompose en trois parties :

- Prendre rendez-vous : ceci permet de s'assurer de la disponibilité de l'interlocuteur.
Il est préférable de prévoir une heure de début et d'estimer la durée de l'entretien :

- connaître son interlocuteur : dans la mesure du possible, l'auditeur essaiera de savoir à qui il a à faire d'où il collectera les informations pertinentes sur la personne dans le contexte professionnel ;
- préparer son sujet et ses outils : pour cela, l'auditeur doit avoir lu et compris l'ensemble des éléments inclus dans le dossier permanent se rapportant au sujet dont il doit discuter avec son interlocuteur. Il est indispensable pour chaque entretien d'avoir fixé au préalable les objectifs que l'on souhaite atteindre. Sans préparer un questionnaire détaillé, l'auditeur doit prévoir un guide d'entretien.

3.3.2.2. Conduite de l'entretien

La prise de note de l'entretien est primordiale. Elle a deux avantages :

- Ralentir si nécessaire le flux d'information ;
- conserver trace du déroulement de l'entretien et des points essentiels ;
- Transiter par la hiérarchie.
 - Pour avoir un aperçu des grandes lignes de la procédure ;
 - Pour se faire désigner et présenter les personnes intervenantes matériellement dans le déroulement de la procédure.
- Présenter le problème à chaque interlocuteur ;
 - Nous recherchons une description de certaines opérations, c'est une opération de routine.
 - Le but de la démarche est de contrôler les chiffres comptables et non les personnes concernées par la procédure.
 - Nous cherchons à voir comment prennent naissance les éléments qui se trouvent dans les comptes.
- Questionner les exécutants ;
 - Obtenir une description de la partie du travail qu'ils exécutent personnellement
 - Accepter néanmoins qu'ils débordent un peu de leur sujet.
 - Ne pas poser de questions sur le travail des autres intervenants : c'est celui qui exécute les tâches qui est le mieux placé pour en parler.

- Orienter le débat ;
 - Poser des questions, demander des explications : il est naturel de ne pas tout comprendre du premier coup.
 - Garder à l'esprit la finalité de la revue de procédure (respect des objectifs d'audit, points forts, points faibles ...).
- Éviter de prononcer des appréciations (ou de les laisser transparaître) ou de donner des conseils pendant l'interview (c'est prématuré et cela peut orienter les propos de l'intéressé) ;
- Suivre l'ordre de déroulement de la procédure, mais sans excès, qui nuirait à la spontanéité de l'exposé des faits ;
- Préparer dès la prise de notes un futur classement rationnel des documents de travail (penser à noter les noms et fonction de vos interlocuteurs) ;
- Procéder à une évaluation – au moins grossière du nombre de documents, situations, événements etc. Certains des interlocuteurs attachent trop d'importance à des événements marginaux.

3.3.2.3. Après l'entretien

L'auditeur doit immédiatement après l'entretien formaliser ses notes et exploiter ce qui peut l'être. Trop souvent, l'organisation de l'auditeur et les rendez-vous successifs ne lui permettent pas de consacrer le temps nécessaire à la formalisation tout de suite après l'entretien. Cela a pour conséquence de faire perdre une grande partie de l'intérêt de l'entretien.

Il faut s'assurer que les dispositions suivantes sont prises :

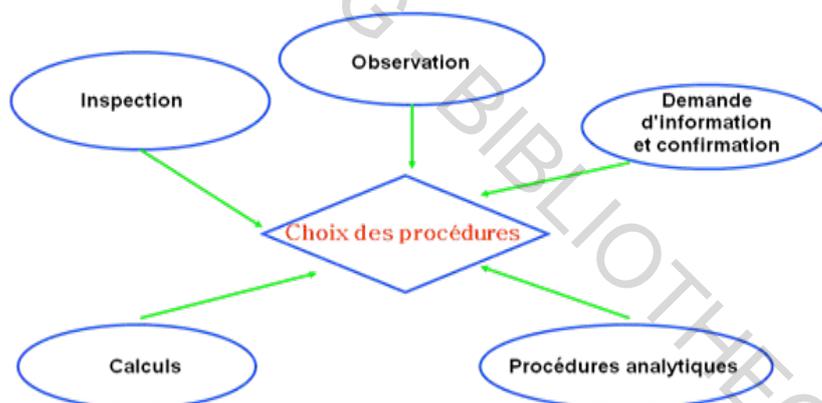
- En fin d'entretien, indiquer que nous sommes susceptibles de demander ultérieurement d'autres précisions ou compléments ;
- Opérer le classement et la mise à jour des notes d'entretien sur le terrain, dans toute la mesure du possible, immédiatement après une interview ;
- S'assurer de l'exhaustivité de la description ;

- Il est fondamental de définir clairement le domaine étudié : en pratique, on observe que beaucoup de lacunes se rapportent au traitement de cas particuliers ou d'exceptions à la règle générale.
- Ces exceptions peuvent concerner : la nature des opérations effectuées, le traitement qui leur est apporté, la période couverte par la procédure (réorganisation en cours d'année, vacances...). Exemple : Traitement des factures fournisseurs contestées par la société ? Traitement des livraisons réceptionnées en l'absence de commandes préalables.

3.3.3. L'observation directe et l'observation physique

L'observation fait partie de la procédure d'obtention des éléments probants

Figure 7 : Procédures d'obtention des éléments probants



Source : IFAC 2004

L'entretien n'est pas suffisant pour bien comprendre les procédures étudiées. Il faut voir les documents et les liens entre eux.

Il peut être intéressant, à la fin d'un entretien dans lequel une procédure a été décrite, d'essayer de résumer sa compréhension en demandant à l'interlocuteur de prendre un exemple et d'en suivre le cheminement. Cela a deux avantages :

- S'apercevoir si dans les explications une partie de la procédure a été omise ;
- s'assurer de la bonne compréhension de l'ensemble.

Par ailleurs, l'observation directe est une source d'information très productive. L'auditeur qui observe attentivement soulève souvent des problèmes qui ne sont pas connus, ou qui ne peuvent être déduits de l'analyse de l'information écrite. L'ouverture d'esprit, la communication, le respect des subordonnés... sont autant d'indicateurs sur le climat de l'unité vérifiée. L'observation est aussi une source riche d'exemples spécifiques qui sont utiles à l'illustration des conclusions générales.

Toutefois, l'observation physique présente des limites :

- elle n'est pas toujours possible : par exemple lorsque l'activité de l'entreprise est la construction de pipeline au fond de l'océan ;
- à partir d'une observation physique ou directe il n'est pas possible de généraliser.

3.3.4. Le questionnaire

Au cours de sa mission l'auditeur doit préparer les questionnaires et les faire signer par l'associé avant l'émission des rapports : contrôle de l'annexe, vérifications spécifiques, suivi de mission

Dès lors, un questionnaire est un moyen d'utilité indispensable à chaque mission d'audit interne.

Il existe deux sortes de questionnaires :

- les Questionnaires de Prise de Connaissance intervenant lors de la phase de préparation ;
- les Questionnaires de Contrôle Interne intervenant lors de la phase de réalisation.

Ces questionnaires ne sont pas constitués de questions que l'on pose mais de questions que se pose l'auditeur. Celui-ci va y répondre en utilisant divers outils (interviews, observations, documents...).

Nous étudierons ces deux types de questionnaires dans les parties qui vont suivre.

3.3.4.1. Le Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC)

La prise de connaissance du domaine ou de l'activité à auditer ne doit pas se faire dans le désordre, c'est pourquoi l'auditeur va utiliser un questionnaire dénommé « Questionnaire de Prise de Connaissance » récapitulant les questions importantes dont la réponse doit être connue si on veut avoir une bonne compréhension du domaine à auditer. C'est un moyen efficace pour organiser la réflexion et les recherches et surtout pour :

- Bien définir le champ d'application de sa mission,
- prévoir en conséquence l'organisation du travail et en particulier en mesurer l'importance,
- préparer l'élaboration des Questionnaires de Contrôle Interne.

De surcroît, chaque auditeur construit son QPC en fonction de ses acquis, de ses expériences, de ce qu'il sait et de ce qu'il a besoin d'apprendre. Quelles que soient ses dimensions, il est indispensable à la compréhension du sujet par l'auditeur.

Un QPC complet doit comprendre trois parties, allant du général au particulier, sachant que le général ne doit pas déjà être connu et/ou inventorié.

La structure globale du QPC est la suivante :

- Connaissance du contexte socio-économique :
 - taille et activité du secteur audité ;
 - situation budgétaire ;
 - situation commerciale ;
 - effectifs et environnement de travail ;
- Connaissance du contexte organisationnel de l'unité :
 - organisation générale et structure ;
 - organigrammes et relations de pouvoir ;
 - environnement informatique ;
- Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée ;
 - méthodes et procédures ;
 - informations réglementaires ;

- organisation spécifique de l'entité ;
- système d'information ;
- problèmes passés ou en cours ;
- réformes en cours ou prévues.

L'auditeur attachera une importance toute particulière à ces deux dernières rubriques car elles signalent des zones à risques :

- Ou bien on est en présence d'une activité « à problèmes », donc une attention toute particulière va être nécessaire ;
- Ou bien on est en présence d'une activité où se préparent d'importantes réformes.

C'est alors que l'attention se relâche. La situation est identique si des réformes viennent d'être mises en place et que la période de rodage n'est pas achevée.

Donc nécessité absolue pour l'auditeur de faire l'inventaire complet de ces situations d'exception.

Dans cette quête de l'information, l'auditeur fera une place particulière aux questionnaires Volumes et Types de Transactions (VTT) qui ne sont qu'une forme originale des QPC.

3.3.4.2. Les questionnaires de Volumes et Types de Transactions (VTT)

Ils recensent les éléments statistiques de l'unité en volume ou en valeurs et vont permettre une meilleure vision :

- en mesurant les évolutions et faisant des comparaisons ;
- en mettant en évidence des écarts ;
- en récupérant par anticipation des présomptions d'anomalies.

Mais ils vont surtout permettre à l'auditeur de bien connaître les ordres de grandeur des chiffres importants. En effet, il n'est pas utile pour un auditeur, réalisant une mission dans un secteur vente, de savoir que le chiffre d'affaires mensuel moyen de ce secteur est de 115000 Francs. Par contre il lui est indispensable de savoir que ce chiffre est « de l'ordre de 100000 Francs ». En l'absence d'une telle connaissance, on imagine la confusion de cet auditeur annonçant au responsable du secteur que le chiffre d'affaire est de 50000 Francs.

La quête de tous les éléments chiffrés est donc indispensable. Elle s'ajoute aux autres éléments d'information, l'ensemble constituant le QPC au sens large du terme.

3.3.4.3. Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI)

Le QCI est l'outil indispensable pour concrétiser la phase de réalisation de l'Audit. C'est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et d'apporter un diagnostic sur le dispositif de Contrôle Interne, de l'entité ou de la fonction auditée. Ce document commence à s'élaborer dès le découpage des tâches élémentaires pour la mise en place de l'Audit Interne. Il y aura donc autant de QCI que de missions d'audit à réaliser.

Dans les services d'audit ayant une certaine ancienneté, ces questionnaires sont dans les dossiers pour les missions récurrentes : il n'y a plus qu'à les compléter et les mettre à jour, sinon il faut les créer.

Ces questionnaires permettent à l'auditeur de réaliser sur chacun des points soumis à son jugement critique, une observation qui soit la plus complète possible. Pour ce faire, le QCI devra se composer de bonnes questions à poser pour réaliser cette observation complète.

Ce questionnaire va donc être le guide de l'auditeur pour que celui-ci puisse réaliser son programme. C'est un véritable outil méthodologique permettant d'identifier :

- Les contrôles internes mis en place pour se protéger contre les erreurs potentielles,
- les objectifs d'audit pour vérifier qu'ils sont bien respectés.

Concernant la structure : Questionnaire ou Check-list il faut noter que ces QCI sont souvent l'objet d'un débat : Questionnaire ou Check-list ?, c'est-à-dire documents à élaborer ou documents préétablis ?

Il faut tout d'abord savoir que ces QCI ne peuvent être généraux, ils sont nécessairement spécifiques. De même que le QPC est en principe spécifique à l'auditeur, le QCI est spécifique à la mission.

En effet, le QCI va permettre de passer du général au particulier et d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs de contrôle essentiels. C'est pourquoi il y a autant de QCI que de missions d'audit. Dans la mesure où ces missions sont récurrentes, la tentation

est grande de préparer un document standard à usage répétitif : un questionnaire pour l'audit des achats, un autre pour l'audit de recrutement et qui répertorie, une fois pour toutes, tous les points de Contrôle Interne à examiner dans chaque cas spécifique. Ce procédé est encore utilisé, c'est la Check-list :

Les Avantages :

- Elle permet d'aller vite puisque l'on part d'un document préétabli,
- elle donne l'assurance que les points les plus importants ne sont pas omis,
- elle facilite la transmission du savoir.

Le Inconvénients :

- C'est un document figé qui va devenir rapidement obsolète,
- elle donne l'illusion du confort : les lacunes du départ sont répétées indéfiniment,
- elle n'attire pas l'attention sur les problèmes ou phénomènes, ou changements de structure nouveaux,
- elle ne stimule pas l'imagination et la recherche.

Pour toutes ces raisons, il est donc préférable d'utiliser le questionnaire qui est élaboré pour chaque mission, laissant à chacun l'initiative et stimulant la découverte. Il en va de soi, lors de missions récurrentes, chaque questionnaire de Contrôle Interne est construit en s'aidant des précédents.

Au cours de cette phase de création et d'enrichissement, l'auditeur va élaborer ses questions sous la forme la plus précise qu'il soit.

L'auditeur est aidé dans sa démarche s'il prend soin de ne pas omettre 5 questions fondamentales lui permettant de faire des regroupements et lui assurant qu'il n'a rien oublié.

Les 5 questions fondamentales :

Elles permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle, en couvrant tous les aspects :

- **Qui ?** Questions relatives à l'opérateur pour l'identifier avec précision. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise organigrammes hiérarchique et fonctionnel, analyses de postes, grilles d'analyse de tâches
- **Quoi ?** Permet de regrouper toutes les questions pour savoir de quoi il s'agit, quel est l'objet de l'opération (quelle est la nature du produit fabriqué ?, quels sont les personnels concernés ?...).
- **Où ?** Pour ne pas omettre de tester tous les endroits où l'opération se déroule (lieux de stockages, lieux de traitement...).
- **Quand ?** Permet de regrouper les questions relatives au temps (début, fin, durée, planning...)
- **Comment ?** Questions relatives à la description du mode opératoire (comment se fabrique le produit ?, comment achète-t-on ?...) L'utilisation de la piste d'audit peut être utile pour suivre, comprendre et apprécier toute une chaîne de traitement.

Ces 5 questions, qui regroupent tous les points de contrôle susceptibles d'être observés, peuvent être utilisées à d'autres fins car elles constituent un moyen mnémotechnique intéressant pour ne rien omettre.

3.3.5. La validité du questionnaire

Les indifférences causalité ; pour établir des indifférences de causalité, il faut démontrer :

- Que la cause est reliée à l'effet présumé ?
- Que les modifications apportées de la cause précèdent celle qui survienne dans les effets ?
- Qu'on ne peut trouver qu'une seule explication de la relation de cause à effet, à savoir que la cause telle que traitée sur l'effet tel que mesuré ?

La validité du questionnaire doit s'appuyer sur les points ci-après

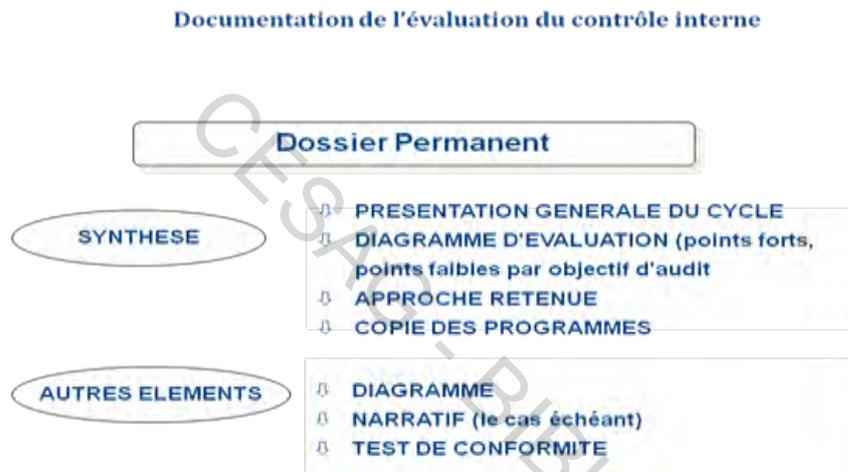
- la validité de la conclusion statistique ;
- augmenter la taille de l'échantillon ;
- diminuer les sources accessoires d'erreurs : par exemple utiliser des groupes homogènes de répondants, uniformiser les agencements des mesures ;
- augmenter la précision des mesures des résultats.

3.3.6. Préparation des dossiers du Rapport

La préparation du rapport d'audit comprend :

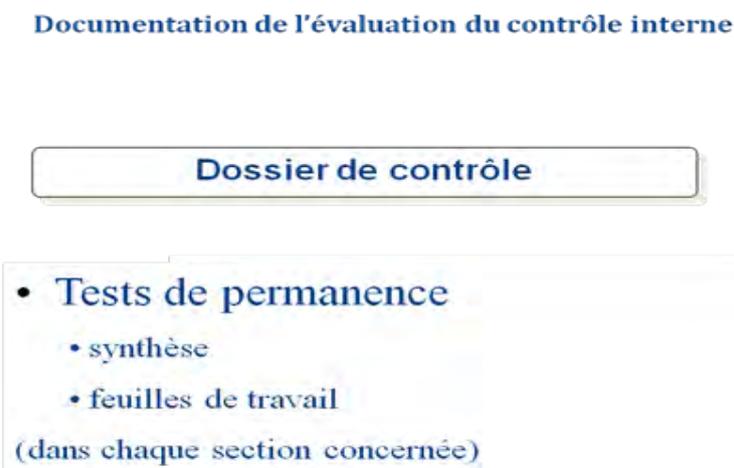
- le dossier permanent ;
- le dossier de contrôle ;
- le dossier de synthèse.

Figure 8 : Evaluation du Contrôle Interne



Source IFAC (2004)

Figure 9 : documentation de l'évaluation du contrôle interne



Source IFAC 2004

3.3.7. Les travaux de fin de mission : objectifs

Il s'agit de s'assurer que

- tous les travaux de révision et toutes les vérifications spécifiques ont été accomplis ;
- tous les documents de la société devant être revus ont été examinés ;
- les dossiers de travail sont correctement documentés et organisés ;
- les DP sont à jour ;
- la lettre d'affirmation a été obtenue.

Cela va permettre d'émettre le rapport général concrétisant l'opinion finale du cabinet.

L'opinion de l'auditeur est gérée depuis l'approche jusqu'aux travaux de fin de mission.

○ Objectifs

- Identifier les événements postérieurs significatifs pouvant avoir une incidence sur les comptes jusqu'à la date d'émission du rapport ;
- Tirer les conséquences sur l'opinion.

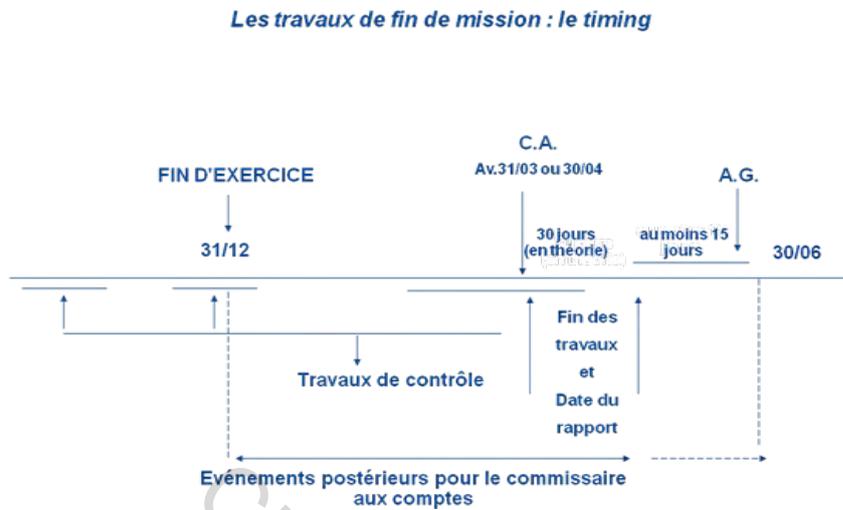
○ Comment ?

- entretiens avec les dirigeants ;
- revue des PV du Conseil d'Administration, Assemblée des actionnaires ;
- revue d'une situation intermédiaire, reporting, budget actualisé.

Les travaux de fin de mission : les principaux travaux se présentent comme suit :

- Lever les derniers suspens ;
- Tirer les conséquences sur l'opinion ;
- Vérifier l'apurement des notes de revue ;
- Rapprocher les comptes définitifs des comptes audités, mettre à jour les feuilles maîtresses ;
- Préparer les questionnaires et les faire signer par l'associé avant l'émission des rapports : contrôle de l'annexe, vérifications spécifiques, suivi de mission, ...
- Relever les points d'audit nécessitant un suivi spécifique en n+1 ;
- Faire la synthèse des temps passés.

Figure 10 : Travaux de fin de Mission



Source : IFAC 2004

La rédaction des recommandations se fait suivant le schéma ci-après :

Figure 11 : Rédaction des recommandations



Source : IFAC (2004)

Figure 12 : Rédaction des recommandations, prenons par exemple: cycle immobilisation



Source : IFAC (2004)

Conclusion chapitre 3

Pour la Synthèse des travaux et évaluation l'auditeur doit revoir et évaluer les conclusions tirées des éléments probants réunis :

- il détermine si les états financiers respectent un référentiel comptable identifié reconnu ;
- il détermine si les états financiers respectent les obligations légales ;
- le rapport d'audit doit clairement exprimer, par écrit, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Conclusion première partie

Dans cette partie, nous venons de voir les différents systèmes de pilotage dans les entreprises. Par la suite, nous avons évalué la performance de ces derniers, en se sert de servant de certaines matrices mise en exergue par l'Audit stratégique.

Ces évolutions, nous ont permis d'effectuer plusieurs analyses et de formuler des recommandations à l'endroit de ces institutions. Ainsi, à la question savoir si l'Audit stratégique pouvait permettre d'apprécier la performance d'une entreprise, nous sommes tenté de répondre par l'affirmatif. Car, nos travaux ont démontré que cet outil donne une vision précise de la performance globale de l'entreprise. En plus d'être plus pratique pour l'interprétation que les traditionnels tableaux de bord, cet outil a l'avantage de s'aligner avec la stratégie. Ce qui représente à nos yeux un élément non négligeable, quand on sait l'importance que revêt la stratégie pour les entreprises.

Par ailleurs, l'enquête réalisée auprès des entreprises nous permet de croire que l'audit stratégique a de l'avenir et que sa mise en place ou son utilisation pourrait avoir un impact considérable sur le management des entreprises.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PARTIE I – CADRE PRATIQUE

A présent, cette partie va porter un grand regard circonscrit sur l'Audit stratégique. C'est-à-dire voir de quelle manière cet outil peut participer à l'appréciation de la performance d'une entreprise. Partant du fait que nous ayons choisi des entreprises comme terrain d'investigation, nous allons dans un premier temps nous intéresser à leurs différents systèmes de pilotage et cela par le biais d'une étude détaillée auprès des responsables des départements. L'objectif étant de comprendre les enjeux du pilotage de la performance des entreprises de faire ressortir la place qu'occupe la stratégie dans le fonctionnement de ces systèmes d'appréciation.

Après l'analyse des systèmes de pilotage, nous procéderons à l'évaluation de la performance des entreprises qui constituent notre panel. Ici, il s'agit en fait de démontrer que les matrices dont se sert l'Audit stratégique peuvent être véritables indicateurs de performance et répondre à toutes les exigences en la matière. Pour y parvenir, nous procéderons à des démonstrations sur la base des informations contenues chacun des domaines des entreprises.

La seconde partie contiendra :

- Chapitre 4 : la description de notre cabinet (historique, objet, mission),
- Chapitre 5 : l'analyse du plan d'audit stratégique de l'entreprise (force et faiblesses).
- Chapitre 6 : Les recommandations.

Chapitre 4 : DESCRIPTION DU CABINET D'AUDIT ERNEST & YOUNG

Le cabinet d'audit "Ernst & Young" vient de publier en novembre 2013 une enquête consacrée à l'attractivité de l'Afrique en matière d'investissements directs étrangers (IDE). Intitulée "C'est l'heure de l'Afrique", cette enquête a été réalisée à partir de l'analyse des dernières données macro-économiques disponibles, mais surtout en interrogeant un panel de 562 décideurs économiques pour savoir si, à leurs yeux, l'Afrique recèle aujourd'hui de grandes possibilités de croissance.

D'emblée, l'enquête d'Ernst & Young (E&Y) consacre l'émergence d'un continent africain capable d'attirer davantage d'investissements internationaux, notamment en provenance des pays émergents, et de susciter l'optimisme des acteurs économiques qui souhaitent s'engager dans des projets rentables et durables au cours des prochaines années.

D'après Ernst & Young, les capitaux investis en Afrique vont continuer d'augmenter au cours des prochaines années, pour atteindre 150 milliards de dollars américains par an en 2015. En moins d'une décennie (2003-2010), le nombre de projets d'IDE a ainsi augmenté de 87%, en passant de 338 à 633. Ces données traduisent, d'après E&Y, une confiance croissante dans les réformes structurelles, nationales et régionales, qui ont été menées au cours des dernières années.

L'enquête révèle également que les Africains eux-mêmes sont optimistes quant au potentiel de croissance de leur continent : cela se traduit notamment entre 2003 et 2010 par une augmentation de 21% des investissements intra-continentaux.

Cependant, la hausse de l'attractivité du continent africain est loin de concerner tous les pays de la même façon. En effet, environ 70 % des nouveaux projets d'investissement se concentrent dans seulement 10 pays d'Afrique : l'Afrique du Sud, l'Algérie, l'Angola, l'Égypte, le Ghana, le Kenya, la Libye, le Maroc, le Nigeria et la Tunisie.

Parmi les 17 pays sélectionnés par E&Y pour leurs opportunités d'investissements au cours des 5 prochaines années, on trouve huit Etats-membres de l'Organisation internationale de la Francophonie (OIF). Voici, pour chacun de ces huit pays, un tableau qui met en évidence les 5 principaux investisseurs et les 5 principaux secteurs d'investissements

4.1. Présentation du cabinet Ernst & Young

Ernst & Young est l'un des principaux cabinets d'audit et fait partie des **Big Four** (les quatre groupes d'audit les plus importants au niveau mondial). Il est le troisième réseau mondial en termes de chiffre d'affaires après les cabinets Price Waterhouse Cooper et Deloitte. Ernst & Young est aussi nommé par son acronyme EY (lire [i way], en Anglais), ou également E&Y (lire [i a way], en Anglais).

4.2. Historique et forme juridique

Ernst & Young Congo est une filiale de la firme américaine Ernst & Young. Celle-ci telle que nous la connaissons aujourd'hui, est le résultat d'une série de fusions entre d'anciennes organisations (britanniques et américaines). La plus ancienne d'entre elles (Harding & Pullein) a été fondée en 1849 au Royaume Uni. Cette même année, l'Américain Federick Whinney entre dans la profession et devient associé en 1859, et renommera sa société *Whinney, Smith & Whinney* en 1894, avec l'aide de ses fils également dans la profession. En 1903, *Ernst & Ernst* est établi à Cleveland par Alwin et Theodore Ernst et en 1906 *Arthur Young & Company* est créée à Chicago.

En 1965, *Whinney, Smith & Whinney* fusionne avec *Brown, Fleming & Murray* pour former la firme de comptabilité et de conseil *Whinney Murray*. *Whinney, Smith & Whinney* a été une alliée proche de Ernst & Ernst depuis les années 1940, et en 1979, *Whinney Murray, Ernst & Ernst, et Turquands Barton Mayhew* se regroupent pour former *Ernst & Whinney*, créant ainsi le quatrième plus important cabinet d'audit mondial. En 1989, le numéro quatre fusionne avec le numéro cinq de l'époque, *Arthur Young*, pour créer Ernst & Young. Ce rapprochement participe à la concentration de l'activité du secteur de l'audit comptable, ayant vu passer en quelques années les BigTen (dix plus grands cabinets mondiaux) en Big Four.

Le réseau a ensuite créé sa propre activité de conseil durant les années 1980 et 1990. La Securities Exchange Commission (SEC) et ses membres issus de la communauté des investisseurs financiers ont commencé à s'inquiéter des potentialités de conflits d'intérêts entre les travaux d'audit et de conseil. Ernst & Young fut le premier des big Five de l'audit (avec Deloitte, PriceWaterhouseCooper, KPMG et Arthur Andersen) à séparer formellement ses systèmes d'intégration et ses pratiques d'audit.

En 1997, à la suite de l'annonce faite en septembre par Price Waterhouse de fusionner avec le cabinet Cooper & Lybrand en vue de former un géant mondial des services d'audit, Ernst & Young annonça en octobre de la même année son intention de faire de même avec KPMG. La fusion proposée fut finalement abandonnée en février 1998 à cause de l'opposition de certains clients, des questions de lois antitrust, des problèmes de coûts et d'une manière générale des difficultés de concilier deux entreprises aux cultures différentes.

La branche consulting fut vendue en mai 2000 au Français Cap Gemini. En 2002, Ernst & Young France absorbe la branche française d'Arthur Andersen.

Le bureau du cabinet Ernst & Young au Congo a été créé en 1984 suite au rapprochement entre Helios et Fiduciaire France Afrique (FFA). C'est une société anonyme de prestation de service au capital de 10 000 000 (dix millions) FCFA. Il constitue aujourd'hui l'un des trois cabinets du pays membre d'un réseau mondial.

Chaque bureau d'Ernst & Young est membre à part entière du réseau Ernst & Young et dispose de la signature internationale.

4.2.1. Localisation

Son siège international étant à New York (USA), Ernst & Young compte plus de six cent quatre-vingt-neuf (689) bureaux, intervenant dans cent quarante (140) pays des cinq continents de la planète, dont trois cent quarante-sept (347) en Europe, avec un effectif de cent sept mille (107 000) collaborateurs.

En Afrique, Ernst & Young est présent dans vingt-sept pays. Il est implanté dans sept pays subsahariens francophones : Cameroun, Congo (Brazzaville), Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée, Sénégal, ainsi qu'en Guinée Equatoriale. Il intervient dans les autres pays d'Afrique Subsaharienne Francophone, en collaboration éventuelle avec les cabinets locaux membres de « Partenaire Hélios Afrique », implantés en Mauritanie, Bénin, Niger, Togo, Burkina Faso, Mali, ainsi qu'en République Démocratique du Congo. Les bureaux d'Ernst & Young en Afrique francophone sont administrés par Ernst & Young France. Cependant, la société a des bureaux dans d'autres pays africains non liés à Ernst & Young France, notamment dans les pays du Maghreb et d'Afrique anglophone, lusophone et hispanophone.

Au Congo, le cabinet Ernst & Young réunit quarante (40) collaborateurs répartis en deux (2) bureaux :

- celui de Brazzaville, situé au troisième étage de l'immeuble Mucodec Boulevard DENIS SASSOU NGUESSO, B.P. : 84 ;
- celui de Pointe-Noire, situé au quatrième étage, de l'immeuble CNSS, Entée C Avenue Charles De Gaule, B.P. : 5974.

4.2.2. Champ d'activités

Le cabinet Ernst & Young est une entreprise de prestation de service spécialisée dans l'audit, le droit et la finance. Son activité internationale s'appuie sur un réseau de cabinets nationaux, chacun étant responsable de son activité dans son propre pays. Le bureau du Congo utilise en matière d'audit et de conseil les mêmes méthodologies que les autres bureaux du réseau dans les autres pays tels que la France et Les Etats-Unis. Sa connaissance de l'environnement congolais tant réglementaire qu'humain, ses activités exercées dans tous les secteurs économiques du pays lui permettent d'apporter à ses clients un service de haute qualité, adapté aux spécificités du pays.

Les offres de service d'Ernst & Young sont :

- Audit : contractuel et légal ;
- Audit et sécurité des systèmes d'information : cette offre permet à Ernst & Young d'accompagner les entreprises dans la compréhension et la maîtrise des risques et des opportunités liés aux systèmes d'information et aux nouvelles technologies.
- Conseil juridique et fiscal : conseil en fiscalité et accompagner les entreprises dans les opérations nécessitant l'application particulière du droit ;
- Business risk services : assistance dans la maîtrise des risques de toute nature auxquels les entreprises sont confrontées ;
- Entrepreneurs : cette offre consiste accompagner les entreprises pour faciliter leurs choix et optimiser l'ensemble de leurs moyens : analyse marché/filière stratégique, optimisation de la démarche commerciale jusqu'à l'encaissement, assistance à la maîtrise d'ouvrage (organisation et systèmes d'information), pilotage des projets de changement, etc.

- Auditex : assistance comptable, expertise comptable, autres travaux comptables, reporting et consolidation, etc. ;
- Transactions : ce métier couvre l'ensemble des prestations de conseil financier qui peuvent être proposées aux entreprises, aux gouvernements et à diverses organisations et institutions financières ou non financières. L'équipe Transactions d'Ernst & Young accompagne les entreprises dans toutes leurs opérations de haut du bilan : vendre une filiale, mener une opération de rapprochement, de restructuration ou d'acquisition, rechercher des capitaux ou bien encore évaluer une société.

Ernst & Young offre des services appropriés au secteur d'activité de son client. Ses experts sectoriels assurent une veille permanente des évolutions du marché pour devancer les risques et maîtriser les développements. En complément des ressources générales, mobilisables quel que soit le secteur, Ernst & Young propose un service d'experts, notamment dans les secteurs suivants :

- Pétrole – Exploration/Production ;
- Mines et énergie ;
- Forêts ;
- Agro-industrie ;
- Banques ;
- Infrastructures ;
- Secteur Public.

Ernst & Young est l'auditeur de nombreuses entreprises de premier plan, membre du classement Fortune 1000. Parmi elles, on peut noter AOL Time Warner, Wal-Mart, Amazon.com, 3M, Oracle, McDonalds, Google, Intel, Hewlett-Packard, Coca-Cola, et Verizon.

4.3. Organisation et fonctionnement de cabinet Ernst & Young

4.3.1. Organisation

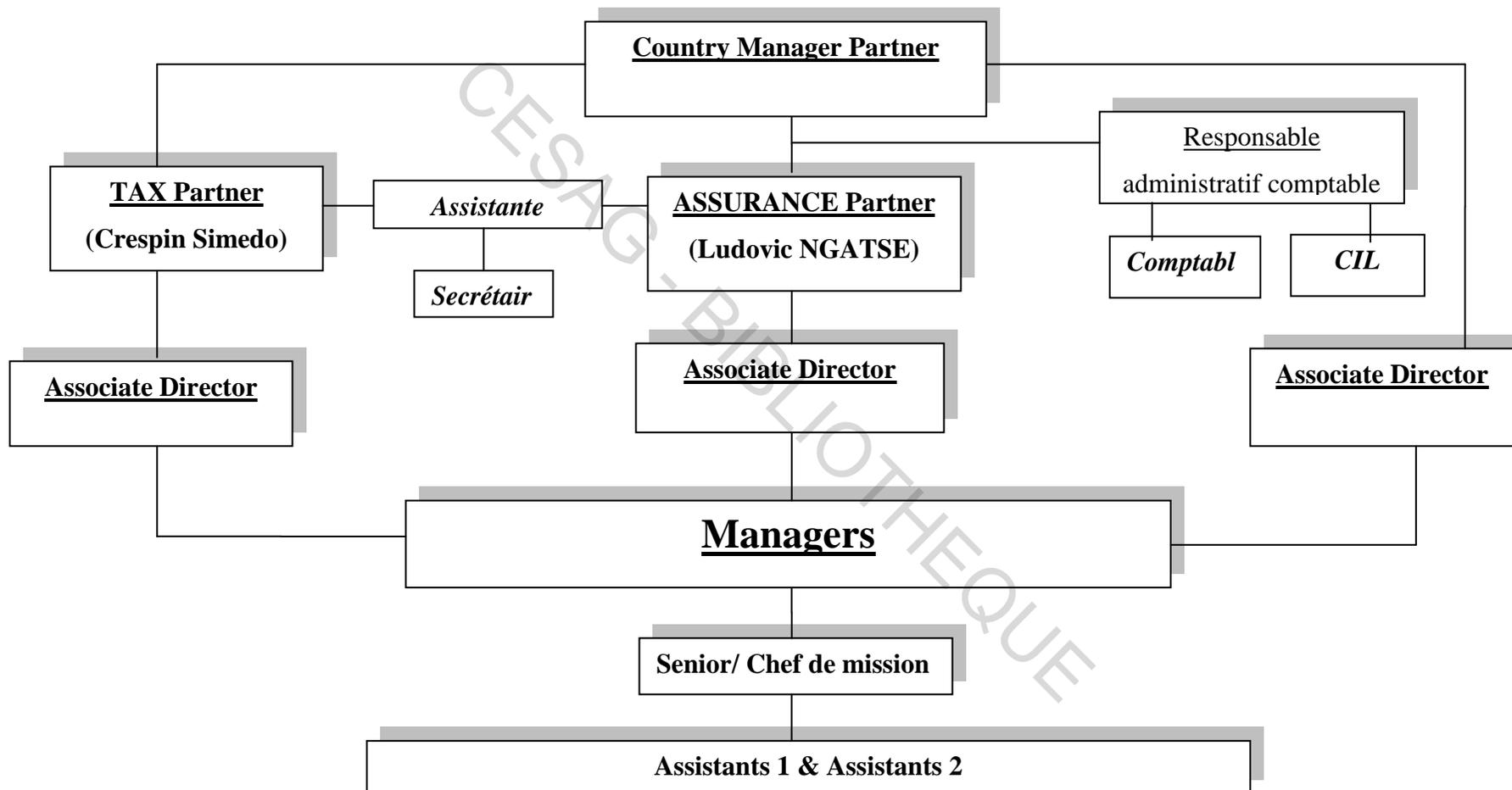
Le cabinet Ernst & Young Congo est organisé en quatre (4) structures :

- la Direction générale ;
- le Département juridique et fiscal (FFA) ;

- le Département d'Assurance ancien ACSE ;
- le Service administratif et financier.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 13 : Organigramme du cabinet ERNST & YOUNG



4.3.2. Fonctionnement du cabinet

4.3.2.1. Direction Générale

Le bureau d'Ernst & Young au Congo est dirigé par M. Ludovic NGATSE au titre d'Associé Administrateur Général (AAG). Un service de secrétariat lui est rattaché. Les attributions de l'AAG sont :

- organiser, orienter, coordonner et contrôler toutes les activités ;
- établir et mettre en œuvre les politiques de l'entité.

4.3.2.2. Département Juridique et Fiscal (FFA)

Ce département effectue les missions de conseil en fiscalité et des opérations nécessitant une application particulière du droit. Il est sous la direction de Mr **Crespin SIMEDO** (Partner) qui coordonne et contrôle ces activités.

4.3.2.3. Département Assurance

Ce département est administré par Mr **Arsène OSSEBI**. Ce dernier assume la coordination des activités d'audit, la vérification et le contrôle des travaux menés par les managers. Ces derniers sont affectés aux missions en fonction de leurs domaines de compétences qui sont les suivants :

- Expertise télécoms et Bois ;
- Banques et assurances ;
- Technology and security risks services et business risks services ;
- Management public projects.

Pour réaliser des missions confiées par des entreprises de la place, le manager constitue une équipe formée d'un superviseur, d'un chef de mission et des assistants.

4.3.2.4. Service Administratif et Financier (RAF)

Administré par Mme Claudia IKIEMI, ce service est composé de deux (2) sections à savoir la section comptabilité et la section informatique (CIL).

La section Comptabilité regroupe la comptabilité du département Assurance et celle de FFA. Elle est composée de deux (2) comptables et d'une caissière. Les logiciels utilisés par cette section sont GFIS et SAGE. La particularité de GFIS est qu'il s'agit d'un logiciel de reporting de données de marque Oracle. GFIS est pourvu de son propre plan comptable. Aussi, dans le plan comptable de GFIS, les comptes patrimoniaux vont de la classe 1 à la classe 3 et les comptes de gestion de la classe 4 à la classe 8. Ainsi, pour établir les documents comptables présentés au tiers, les comptables utilisent un plan comptable indiquant pour chaque compte utilisés dans GFIS, le compte du plan comptable OHADA correspondant.

La vérification de la tenue de la comptabilité et le contrôle des mouvements de caisse sont assurés par Mme IKIEMI.

4.4. Tâches effectuées lors de notre mission

Au sein du cabinet Ernst & Young et plus particulièrement dans le service Assurance ancien ACSE, nous avons effectué deux missions. Une mission d'inventaire des immobilisations à la CNSS et une mission d'assainissement des comptes du bilan à la SNE dit scission.

4.5. Mission d'inventaire des Immobilisations

Par rapport à la stratégie de ENSRT&YOUNG pendant le déroulement de la mission d'inventaire au sein d'une structure de la place, notre rôle consistait à constater physiquement les attributions et acquisitions d'immobilisations corporelles et incorporelles obtenues pour l'exercice 2012 conformément aux procédures mises en place alors nous avons procédé par une codification et d'une valorisation future en vue de la concurrence avec d'autre organisation de la place.

4.5.1. Codification et valorisation

L'entreprise qui fait l'objet de notre mission d'inventaire nous fournit un état général présentant le tableau d'amortissement de leurs immobilisations dont la valorisation a déjà été effectuée (valeur d'entrée, date d'entrée, fournisseurs, affectation, code et observation). Après avoir recensé toutes les nouvelles acquisitions notre stratégie était de générer un

nouveau code d'identification rendant chaque immobilisation unique dans la structure. Ce code se présente comme suit :

- Nom de la société /famille d'immobilisation-type d'immobilisation /rang/Année de l'exercice ;
- la famille d'immobilisation concerne toutes les immobilisations d'un même type nous pouvons citer comme famille d'immobilisation le matériel informatique ;
- le type d'immobilisation concerne toutes les acquisitions d'une même famille c'est dire, qu'au sein de la famille matériel informatique nous avons : les ordinateurs, les imprimantes, les scanners etc.

4.5.2. Exemple de codification

A la date du 29 MARS 2013, nous avons codifié un bureau et nous lui avons attribué la référence suivante :

X/1-1/2/001/12 (Ici X représente le nom de la société.)

Après avoir évoqué la première phase portant sur l'inventaire proprement dit, la seconde phase de valorisation intervient en dernier ressort. Il s'agit dans un premier temps d'effectuer le rapprochement entre notre recensement et tableau d'amortissement acquis au début de la mission pour vérifier à quelle valeur et dans quel département le bien a été affecté.

La valorisation prend fin quand toutes les acquisitions auront été valorisées car cette étape permettra de peser la valeur réelle de l'actif au niveau des immobilisations dans le bilan de la société.

Conclusion chapitre 4

Ce chapitre nous a permis de revoir les différentes étapes lors d'une mission d'audit sur le terrain point par point. La Stratégie d'une mission d'audit est devenue un impératif pour tout cabinet voulant produire un bon travail à tout commanditaire d'une mission.

Chapitre 5 : ANALYSE DES RESULTATS DE LA MISSION

Dans la première partie nous avons mis en place une méthodologie d'évaluation qui nous servira de squelette pour pouvoir évaluer notre mission d'audit réalisée avec le cabinet ERNST&YOUNG. Ainsi, nous allons poursuivre notre étude dans l'analyse des résultats lors de la mission effectuée.

5.1. Mission d'assainissement des comptes du bilan

La Direction Générale d'une société de la place a constaté que les rapports des commissaires aux comptes, depuis de nombreux exercices, comportaient systématiquement des réserves sur les comptes clients et les comptes fournisseurs en raison de l'impossibilité de justifier ces comptes dont les soldes sont évalués en milliards.

A la fin de l'exercice clos le 31 décembre 2010, (constatant les réserves à répétition faites par les commissaires aux comptes et portant de façon générale sur la justification de l'antériorité des soldes de certains postes du bilan) , la direction Générale a décidé pour lever lesdites réserves et procéder à l'analyse approfondie des comptes concernés, nous conduisant à la scission de ces derniers afin de les assainir dans le but que la société prennent en compte que la partie réellement justifiable. Dans cet objectif nous avons analysé les comptes de l'exercice 2011, pour que ceux-ci servent d'exemple aux comptes justifiés. Les comptes n'ayant pas pu être justifiés font l'objet d'une gestion séparée pour respecter l'équilibre de la balance générale. Dès la fin de la mission l'entreprise- cible dispose de trois (3) ans pour justifier les soldes des comptes qui font l'objet d'une gestion séparée.

Pour répondre aux attentes de la Direction Générale telles que présentées plus haut, nous avons mis en place une approche basée sur l'examen détaillé de l'ensemble des comptes du bilan. Cet examen s'est fait compte par compte et a permis de remonter aussi loin que le montant du solde la nécessité dans la mesure des informations mises à notre disposition. Cette approche consistait à expliquer au moyen des pièces justificatives chaque solde des postes du bilan, la partie ne pouvant être expliquée fut transférée dans la structure qu'on pourrait qualifier de malsaine au moyen d'un compte de passage dit écart de scission qui peut être un compte de liaison. Ce compte fonctionne de façon symétrique entre les deux agences ainsi créées.

L'approche de mission comprenait en conséquence quatre (4) étapes :

- création d'une structure de Défaillance (société bis dans le logiciel comptable) ;
- examen et justification des comptes (sains et malsains) ;
- transfert des soldes malsains au moyen des écritures comptables ;
- présentation des états de synthèse des deux agences.

La création de cette structure répond au besoin de ne pas abandonner les soldes non justifiés, ou de les supprimer, cette structure servira de réserve de la société cible de sorte que chaque fois qu'une explication ou une pièce justifiant un solde sera retrouvée, l'écriture dans le sens de sa réintégration aux actifs ou passifs sains sera proposée.

Notre approche basée sur l'examen détaillé de l'ensemble des comptes du bilan s'est effectué de la sorte :

Après avoir obtenue la BG et le GL de toutes les années dont nous avons besoins, nous avons effectué dans un premier temps la comparaison entre les soldes de ces deux éléments car le GL représente les opérations détaillés de la BG d'où : Solde GL = Solde BG et Solde BG = Solde GL.

Après avoir effectué cette première étape primordiale de notre analyse, intervient alors ce que nous avons nommé validation des comptes.

Pour chaque compte et sous compte des postes du bilan nous avons monté une structure qui se présente comme suit :

Tableau 2 : Validation des comptes

S.N.E		TABLEAU RECAPITULATIF DE LA CLASSE 5						Reference ODS C			
Year-end: 01-11											
Prepared / Date: JED, le 09/04/13											
Reviewer IMO,											
<p>Objetif S'assurer de la réalité du compte</p> <p>TAF Valider chaque compte conformément aux procédures.</p>											
Nom de la société					Retraitement de Ernst et Young						
N° DE COMPTE	LIBELLE	X-REF	Montant initial dans la comptabilité de la Société au 31/12/2011		Montant validé par EY au 31/12/2011		Montant non validé par EY (Compte malsain)		Taux de validité des comptes	Pièces justificatives probantes	Explications relatives aux soldes non justifiés (observations diverses)
			D	C	D	C	D	C			

Source : nous-mêmes

Cette structure représente le solde du compte ou sous compte en débit ou en crédit dans la comptabilité de l'entreprise avant notre intervention d'où la seconde partie du tableau présente le montant que nous avons validé et si possible l'écart généré entre leur solde et celui mentionné sur la pièce (facture).

Cette opération s'est effectuée comme suit : sachant que leur comptabilité présente un solde pour le compte 4436 d'une valeur de 5.822.003 nous faisons recours à la pièce justificative probante (facture par Ex) de cette opération pour constater l'imputation réalisée afin de déterminer si oui ou non l'opération fut correctement réalisée. Ainsi le résultat se présentera comme suit :

Tableau 3 : Présentation des résultats

Client: S.N.E	Validation du Compte 4436	t
Year-end: déc-12		Référence:
Prepared / Date: JED, le 10/04/13		BZV-01
Reviewer, IMO		

Objectif

S'assurer de la réalité du compte

TAF

Valider chaque dépense conformément aux procédures

DATE	N° DE PIECE	LIBELLE	%-REF	Montant dans les livres de la SNE au 31/12/2011		Montant validé par EY au 31/12/2011		Montant non validé par EY (Compte malsain)		Pièces Justificatives Probantes	Observation
				D	C	D	C	D	C		
17/01/2011	EXTC0111/02	DECLARAT • CA DD BZV DE DECEMBRE 2010	DDB G-1.1.1	5 822 003		5 822 003				Etat de Liquidation + Déclaration du Chiffre d'Affaires	

Source : nous-mêmes

Dans l'optique où ce qui est déclaré dans leur comptabilité ne correspond pas à l'imputation une partie de ce montant sera considérée comme étant non-conforme aux règles d'usage en comptabilité et bénéficiera d'une période de 3 ans à partir de la fin de la mission pour justifier cette écart d'où l'importance de la structure de défaillance mentionné plus haut.

5.2. Scission des comptes du bilan

En générale, la scission est la transmission du patrimoine d'une société, à deux ou plusieurs sociétés existantes ou nouvelles. Le cas qui fait a fait l'objet de notre étude est une scission que nous pouvons qualifier de spécifique car ici elle représente la déstructuration du patrimoine d'une en deux parties que nous avons nommé comptabilité saine et malsaine. Ce chapitre 1 faisant l'objet de notre étude sera développé en deux section la première partie mettra en évidence les objectifs de la mission de scission effectués puis en second lieu les étapes méthodologiques de réalisation de cette mission de scission.

5.3. Objectif de la mission

La Direction Générale d'une société de la place a constaté que les rapports des commissaires aux comptes, depuis de nombreux exercices, comportaient systématiquement des réserves sur les comptes clients et les comptes fournisseurs en raison de l'impossibilité de justifier ces comptes dont les soldes sont évalués en milliards.

A la fin de l'exercice clos le 31 décembre 2010, (constatant les réserves à répétition faites par les commissaires aux comptes et portant de façon générale sur la justification de l'antériorité des soldes de certains postes du bilan) , la direction Générale a décidé pour lever lesdites réserves et procéder à l'analyse approfondie des comptes concernés, nous conduisant à la scission de ces derniers afin de les assainir dans le but que la société prennent en compte que la partie réellement justifiable. Dans cet objectif nous avons analysé les comptes de l'exercice 2011, pour que ceux-ci servent d'exemple aux comptes justifiés. Les comptes n'ayant pas pu être justifiés font l'objet d'une gestion séparée pour respecter l'équilibre de la balance générale. Dès la fin de la mission l'entreprise- cible dispose de trois (3) ans pour justifier les soldes des comptes qui font l'objet d'une gestion séparée.

Pour répondre aux attentes de la Direction Générale telles que présentées plus haut, nous avons mis en place une approche basée sur l'examen détaillé de l'ensemble des comptes du bilan. Cet examen s'est fait compte par compte et a permis de remonter aussi loin que le montant du solde la nécessité dans la mesure des informations mises à notre disposition. Cette approche consistait à expliquer au moyen des pièces justificatives chaque solde des poste du bilan, la partie ne pouvant être expliquée fut transférée dans la structure qu'on pourrait qualifier de malsaine au moyen d'un compte de passage dit écart de scission qui peut être un compte de liaison. Ce compte fonctionne de façon symétrique entre les deux agences ainsi créées.

5.4. Etape méthodologiques de scission des comptes

Les principales procédures d'audit dans le cadre de notre mission sont les suivantes :

- contrôles sur pièces ;
- observation physique ;
- confirmation directe ;

- examen analytique ;
- sondages.

Autant il est aisé de comprendre à quoi font référence certaines de ces techniques, autant d'autres sont plus opaques. Nous allons donc détailler l'ensemble de ces procédures.

5.5. Procédure d'audit : Contrôles sur pièces

Le contrôle sur pièces renvoie à l'utilisation de pièces comptables justificatives pour valider telle ou telle opération. Ces pièces peuvent être externes (ex : facture d'un fournisseur, relevé de compte bancaire) ou interne (document interne tel un bilan par ex).

Il est évident qu'une pièce externe aura une force probante plus importante qu'une pièce interne. En effet, il est plus facile de « contrefaire » un document interne qu'externe, par exemple.

5.6. Procédure d'audit : observation physique

Cette procédure consiste à contrôler de manière visuelle l'existence d'un actif. C'est un moyen très efficace de contrôle mais il ne peut s'appliquer à tous types d'actifs. Il concerne principalement les actifs matériels et les stocks.

5.7. Procédure d'audit : confirmation directe

Cette procédure permet de demander aux tiers de l'entreprise auditée, par exemple un client, un fournisseur, une banque ou un avocat de confirmer/donner directement au CAC une information.

L'avantage de cette procédure est qu'elle permet d'avoir des informations avec une forte force probante et qu'elle est simple à mettre en œuvre. L'inconvénient principal est que le CAC est dépendant du taux de réponse obtenu. Si ce dernier n'est pas satisfaisant, il faudra qu'il mette en œuvre des procédures alternatives (prises au choix dans les autres procédures détaillées ici).

5.8. Procédure d'audit : examen analytique

L'examen analytique, parfois appelé revue analytique, a pour objet des comparaisons entre les données des comptes annuels et des données :

- antérieures ;
- postérieures et prévisionnelles ;
- d'entreprises similaires.

Ces comparaisons permettent une analyse de la tendance que prend la société. On peut ainsi détecter des anomalies si la tendance qu'impliquent les chiffres n'est pas cohérente avec la réalité.

L'auditeur utilise cette technique à différents stades de sa mission, qu'il soit en phase de découverte, de contrôle des comptes ou de conclusion.

L'avantage de cette technique est qu'elle permet de voir les tendances globales et donc de prendre de la hauteur. L'inconvénient est que le caractère inhabituel d'une variation dépend de la pertinence de la donnée utilisée pour la comparaison.

5.9. Procédure d'audit : sondages

Le sondage est une technique très fortement utilisée dans une mission d'audit. En effet, le CAC n'a qu'une obligation de moyen. Il en découle qu'il n'a pas à vérifier l'exhaustivité des comptes annuels, ni à y rechercher toutes les inexactitudes ou irrégularités. L'objectif du CAC est d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes audités sont réguliers et sincères.

Le sondage consiste à définir l'objectif du sondage et la population concernée, puis étudier une partie représentative de cette population, appelée échantillon (préalablement sélectionnée selon une méthode donnée) et enfin à émettre des conclusions.

L'avantage de cette procédure d'audit est qu'elle est applicable à tous types de situation. L'inconvénient est que les conclusions dépendent fortement de l'échantillon sélectionné. S'il n'est pas représentatif de la population étudiée, la non détection d'une anomalie significative est possible.

En conclusion les différents points développés dans ce chapitre nous ont permis de faciliter notre mission d'audit contractuel auprès du client car elle permet de mieux apprécier le travail réalisé par notre équipe.

5.10. Application de la méthodologie de scission au cas rencontré lors du stage

La scission des comptes du bilan d'une société entraîne la dissolution de du patrimoine scindée, la constitution ou l'augmentation de capital du patrimoine substituées aux patrimoines dissout.

La scission des comptes du bilan apparaît alors comme le contraire d'une fusion. Dans cette partie nous allons simuler le cas d'une société faisant l'objet d'une scission de compte du bilan. Notre travail ici portera sur une seule section.

5.11. Cas d'une scission des comptes du bilan

Après la clôture des comptes et suite à la clôture du rapport du commissaire aux comptes de la société BANA MABE & associés relative à l'exercice clos le 31/12/2012 cette dernière fait appel au cabinet Ernst & Young pour une mission d'assistance comptable.

Cette mission s'inscrit dans le cadre d'un audit contractuel distinct d'une mission d'audit légal ou commissaire aux comptes (CAC).

La société BANA MABE & associés a pour CAC le cabinet Ernst & Young. Elle à fait l'objet d'un audit légal sur les comptes du bilan clos le 31/12/2012.

Le rapport du CAC met en évidence des réserves sur les soldes possédant des antériorités de solde non justifiée. Ainsi dans le souci de justifier les soldes et de lever lesdites réserves, la société nous a fait appel afin de l'assister dans son processus de scission de ces comptes.

Les vérifications spécifiques ont porté sur le respect de certaines dispositions légales et sur des informations diverses énumérées par la loi.

Dans le cadre de notre mandat, nous pouvons être amenés à intervenir également lors d'opérations spécifiques telles une augmentation/réduction de capital ou l'analyse de procédures de contrôle interne.

Après la période accordée pour la réalisation de notre mission nous constatons des réserves portons de façon générale sur la justification de l'antériorité des soldes de certains postes du bilan, c'est alors que la direction Générale a décidé pour lever lesdites réserves et procéder à l'analyse approfondie des comptes concernés, une mission de scission dans le but d'assainir la comptabilité de l'entreprise BANA MABE & associés.

Après avoir effectué les étapes citées ci-dessus (Etape méthodologiques de scission des comptes) nous avons mis en place une structure de défaisance.

La création de cette structure répond au besoin de ne pas abandonner les soldes non justifiés, ou de les supprimer, cette structure servira de réserve de la société cible de sorte que chaque fois qu'une explication ou une pièce justifiant un solde sera retrouvée, l'écriture dans le sens de sa réintégration aux actifs ou passifs sains sera proposée.

Tableau 4 : Exemple de validation de solde en fonction de la Méthodologie de travail

Client: S.N.E	Validation du Compte 4436	t
Year-end: déc-12		Référence:
Preparer / Date: JED, le 10/04/13		BZV-01
Reviewer, IMO		

Objectif

S'assurer de la réalité du compte

TAF

Valider chaque dépense conformément aux procédures

DATE	N° DE PIECE	LIBELLE	%REF	Montant dans les livres de la SNE au 31/12/2011		Montant validé par EY au 31/12/2011		Montant non validé par EY (Compte malsain)		Pièces Justificatives Probantes	Observation
				D	C	D	C	D	C		
17/01/2011	EXTC0111/02	DECLARAT • CA DD BZV DE DECEMBRE 2010	DDB G-1.1.1	5 822 003		5 822 003				Etat de Liquidation + Déclaration du Chiffre d'Affaires	Contrôle satisfaisant

Source : nous-mêmes

Dans ce cas l'entreprise qui fait l'objet de notre étude ne présente aucune anomalie car pour cette pièce les différentes étapes de notre procédure furent respectées d'où le contrôle satisfaisant.

Dans certain cas nous pouvons être confronté à des pièces qui présentent un solde qui diffère de la balance générale c'est seulement dans ce cas que cette écritures tombe dans notre structure de défaisance qui par la suite fera l'objet de d'une demande d'explication justificative du solde non validé par notre travail.

5.12. Constats réalisés lors de la mission

Lors de notre mission, nous avons identifié différents points, qui ne remettent pas en cause la cohérence et la vraisemblance de vos comptes annuels, mais qu'il conviendrait de traiter au cours de l'exercice en cours du fait d'un nombre trop important de report à nouveau sur une longue période et dans certain compte pour un même compte.

Conclusion chapitre 5

Ce chapitre qui est plus pratique relate le déroulement de la mission d'audit au sein du Ministère de l'Economie et des finances, point par point dirigée par le Cabinet ERNST&YOUNG. Un audit mené par une équipe de cinq auditeurs chevronnés et d'un stagiaire en ma personne. Nous avons audités les différentes structures organisationnelles du MEF et fournis des recommandations lors de la réunion avec les responsables des différentes structures auditées.

Chapitre 6 : RECOMMANDATIONS

Dans le cadre de notre mission et de la méthodologie mise en œuvre qui nous a servie d'un tuyau pour pouvoir évaluer notre mission d'audit avec le Cabinet ERNST&YOUNG, en matière comptable nous recommandons à l'entreprise la présentation des recommandations. Ainsi, le fonctionnement du cabinet ERNST&YOUNG repose sur une main d'œuvre qualifiée constituée de consultants chevronnés. Il s'agit ici d'analyser les indicateurs suivants :

Les normes professionnelles prévoient que l'audit doit être convenablement supervisé. Chacune des missions de ERNST&YOUNG est supervisé par un auditeur souvent appelé chef de mission, chevronné, qui surveille le travail fait sur le terrain par les autres membres de l'équipe ;

Le cabinet n'est pas à son unique audit avec le MEF (Ministère de l'Economie et des Finances) ceci dit les auditeurs connaissent bien les lieux après avoir réalisés un audit physique, donc nous ne sommes pas en terrain inconnu ce qui veut dire que le travail produit est de qualité.

6.1. Recommandations des forces et faiblesses

Dans le cadre de notre mission d'audit, en ce qui concerne la stratégie il est important de faire un ensemble des travaux complémentaire. En effet, pendant le déroulement de notre mission d'audit nous avons relevé les forces et des faiblesses aux quelles nous avons établi des recommandations liés aux forces et faiblesses que nous avons détecté. Ainsi, nous avons en premier temps présenté le tableau des forces et faiblesses.

Tableau 5 : Forces et Faiblesses

Forces	Faiblesses
Durée du mandat Conflit d'intérêt La réputation de l'auditeur Le control de la profession Formation initial de l'auditeur <ul style="list-style-type: none"> ○ Expérience de l'auditeur ○ Participation aux missions ○ Durée des mandats. 	Montant des honoraires et la publication de ce montant La taille du cabinet La concurrence sur le marché d'audit L'éthique de l'auditeur.

Source : nous-mêmes

6.2. Tableau d'analyse des forces et faiblesses de la stratégie de la mission

Tableau 6 : Tableau d'analyse des forces et faiblesses de la stratégie de la mission

Facteur	Forces ou faiblesses	Position des auteurs
La durée du mandat/ les règles de rotation	Force	L'audit a duré environ plus d'un mois suffisant pour que les auditeurs restent indépendants tout au long de la mission.
Recommandation : Limiter la durée des audits afin d'éviter de compromettre l'indépendance des auditeurs.		
Les conflits d'intérêts	Force	Nous n'avons relevés aucuns conflits d'intérêts car aucuns membres de la mission ne sont liés de près ou de loin avec le MEF.
Recommandation : Une étude doit être menée au préalable afin d'éviter tout conflit entre auditeur et audité		
Le montant des honoraires et la publication de ce montant	Faiblesse	Plus le montant est élevé, plus l'indépendance est remise en cause. La publication permet l'amélioration de l'indépendance.
Recommandation : Imposer des honoraires convenables afin d'éviter d'être sous pression quant au résultat du rapport de l'audit et publier ces derniers afin d'imposer un climat de transparence.		

La responsabilité juridique	Négatif ou Positif	Le cabinet possède une assurance professionnelle pour mener à bien toute mission d'audit
Recommandation :		
La taille du cabinet	Faiblesse	La taille du cabinet peut montrer des limites dans la réalisation de la mission d'audit car plus un cabinet est petit et plus il peut se montrer dépendant.
Recommandation : Faire appel à un cabinet en appui pour pallier au manque de main d'œuvre. La sous traitance serait une option.		
La concurrence sur le marché de l'audit	Faiblesse	Le marché de l'audit étant très concentré, la pression de la concurrence pourrait inciter les auditeurs à compromettre leur indépendance mais cela n'est pas le cas avec l'équipe d'audit qui a fait preuve d'un professionnalisme sans précédent.
Recommandation : Les auditeurs du cabinet devrait bénéficier des avantages concurrentiels afin de maintenir leur intégrité intacte.		
L'éthique de l'auditeur	Faiblesse	Le niveau d'indépendance est fortement corrélé à son niveau d'éthique puisque l'auditeur est libre d'émettre le jugement qu'il désire.
Recommandation : Les auditeurs devraient restés professionnels d'un point à l'autre de la mission en gardant un jugement correcte.		
La réputation de l'auditeur	Force	Le cabinet à travers son chef jouit d'une bonne réputation.
Recommandation : Le chef de cabinet qui est un auditeur chevronné devrait toujours mettre à jour ses connaissances, tel est le cas de ERNST&YOUNG.		
Le contrôle de la profession	Force	Le contrôle de la profession se fait par des organismes indépendants.
Recommandation : le cabinet devrait continuer à faire appel à des auditeurs indépendants pour la relecture des rapports comme ils le font actuellement.		
Formation initiale de l'auditeur	Force	Tous les auditeurs sont des professionnels formés avec des compétences mises à jour pour réaliser les meilleurs audits possibles.
Recommandation : Le cabinet malgré ses auditeurs diplômé devrait organiser des séminaires pour maintenir leur connaissance à jour étant leader dans la formation.		

Expérience de l'auditeur	Force	Les auditeurs expérimentés trouvent plus d'erreurs que les inexpérimentés cela s'est révélé vrai car le stagiaire que je suis avait du mal à trouver des anomalies.
Recommandation : Le chef de cabinet devrait s'assurer de toujours envoyer sur le terrain des auditeurs chevronnés.		
Participation aux missions	Force	Plus le cabinet effectue des missions, plus l'auditeur est compétent.
Recommandation : participer au maximum de mission possible afin de mieux s'imprégner dans les domaines à auditer mais il faut éviter de tomber dans la routine.		
Durée du mandat	Force	Il a été d'un mois environ ce qui nous a permis d'être précis et bref dans notre travail.

Source : Nous-mêmes

6.3. Hiérarchisation des recommandations :

Suite à l'analyse des forces et faiblesses que nous avons détectées lors de notre mission, nous avons pu concevoir dans le même cadre une liste des recommandations selon les priorités que nous avons retenues et qui se présente comme suit :

- limiter la durée des audits afin d'éviter de compromettre l'indépendance des auditeurs ;
- une étude doit être menée au préalable afin d'éviter tout conflit entre auditeur et audité ;
- imposer des honoraires convenables afin d'éviter d'être sous pression quant au résultat du rapport de l'audit et publier ces derniers afin d'imposer un climat de transparence ;
- faire appel à un cabinet en appui pour pallier au manque de main d'œuvre. La sous-traitance serait une option ;
- les auditeurs du cabinet devraient bénéficier des avantages concurrentiels afin de maintenir leur intégrité intacte ;
- le chef de cabinet qui est un auditeur chevronné devrait toujours mettre à jour ses connaissances, tel est le cas de ERNST&YOUNG ;

- le cabinet devrait continuer à faire appel à des auditeurs indépendants pour la relecture des rapports comme ils le font actuellement ;
- le cabinet malgré ses auditeurs diplômé devrait organiser des séminaires pour maintenir leur connaissance à jour étant leader dans la formation ;
- le chef de cabinet devrait s'assurer de toujours envoyer sur le terrain des auditeurs chevronnés ;
- participer au maximum de mission possible afin de mieux s'imprégner dans les domaines à auditer mais il faut éviter de tomber dans la routine.

Conclusion chapitre 6

En gros, ce chapitre est un chapitre clé qui nous a permis de détecter des forces des faiblesses liées au fonctionnement de l'entreprise. Un suivi post audit s'effectue jusqu'à présent pour voir si les recommandations sont respectées. Il en ressort d'après cet audit que la fonction SI n'as pas vraiment une place de choix au sein du dispositif informationnel du MEF. Différentes structures essaient tant bien mal d'exister avec à leur tête le DTAI. Espérons tout de même que le comité de pilotage des SSI sera mis en place et que chaque responsable de structure informatique ou non en partant du Ministre lui-même devienne un acteur de protection des SI au sein du MEF.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Au cours de ces trois mois passés dans le cabinet Ernst & Young, nous avons intervenu sur une variété de mission d'audit (Commissaire aux Comptes et audit contractuel) qui nous ont permis de tâter et d'avoir une vue sur la réalité du monde professionnel. Ce stage a été un pont entre nos études et le monde du travail : il nous a permis de mettre en pratique la théorie et les cas simulés lors de la formation en pratique.

Ce stage fut pour moi une grande opportunité de prise de conscience de mes atouts tant théorique que factuelle. Malgré le fait d'être nouveau sur le terrain, nous nous sommes bien intégrés au sein de l'équipe d'audit et avons fait preuve de bonne image (Ethique) du cabinet envers le client (société auditée) comme le montre nos évaluations jointes en annexe. J'ai aussi appris sur mes capacités à appréhender des environnements complexes en ciblant l'information dans une masse de documents, en particulier pour analyser les différentes pièces justificatives probantes mises à notre disposition pour la validation des comptes qui ont fait l'objet de notre examen. Enfin, j'ai montré un goût prononcé pour la modélisation de problèmes complexes, car ces derniers m'ont permis de mieux apprendre l'environnement dans lequel l'entreprise cible se situe.

Au final, l'environnement dynamique du cabinet Ernst & Young nous a permis d'acquérir des connaissances dans le monde de l'audit tout en développant nos atouts. Ainsi, nous avons affiné nos projets professionnels: nous recherchons aujourd'hui à développer nos compétences en comptabilité approfondie en nous orientant vers l'expertise comptable. Nous recommandons une telle expérience en cabinet à toute personne souhaitant avoir un aperçu large du monde des systèmes d'information et de gestion management dans un environnement dynamique. Cet environnement lui donnera l'opportunité de découvrir ses atouts à travers la variété des missions qu'il rencontrera.

BIBLIOGRAPHIE

1. AHMED ZAID – CHERTOUK Malika (2011), Contribution, Performance financière et performance sociale dans l'entreprise publique algérienne
2. Albert Serro (2002), Evolution marché du VV°
3. ANAGNOSTRARAS David, DUMONT Loïc, SIGNORI Jean, TERRES Rafuel SMA Cristofani (2008), Audit strategie / Business Plan de l'entreprise Lausane 30-04-08
4. Anthony Giddens (2005), Les espaces de décision et de responsabilité collective :
5. C.Tarndeau, R.W.Wright « la transversalité »
6. DOHOU Angèle, NICOLAS Berbed (2010), Les outils d'évaluation de la performance environnement : Audits et indicateurs environnementaux
7. Dominique Moisand Conseils pour piloter son audit des systèmes d'informatique – ASK conseil)
8. Entreprise Risk Management 2000
9. Fabien Piasecki, Christian velot, Sciences citoyennes, Risques et lanceurs d'alertes, lundi 9 janvier 2012
10. Gilbert Probst (2004), Gestion des connaissances
11. GUIDE pour l'utilisation de l'outil d'évaluation de la performance en matière de Gestion de la Dette
12. Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit de P.M.E : NEJIB et FAYHI Audit systems – TUNISIE
13. IFAC 2004
14. ISA 200 : Norme Internationale d'Audit : objectifs Généraux de l'Auditeur Indépendant et conduite d'un Audit selon les Normes Internationales du 15 Décembre 2009,
15. ISA 200 : Normes Internationales d'Audit : Applicable à compter du 1^{er} Juillet 2012
16. ISA 315 : Identification et évaluation des risques d'Anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de l'environnement

17. Iso 73 : Risk Management Vocabulary
18. Jean-Yves Mercier (2002), Gestion des savoirs
19. La psychologie de l'intelligence, Paris, Armand)
20. Management des risques de l'entreprise du site web
21. MARCET – Jean Paquet, Les normes de formation professionnelle IFAC, « forum for the futur »
22. Michel Marchesnay, « Management stratégique », éditions de l'AREG.
23. Michel Marchesnay, Le management stratégique, éditions de l'ADREG »
24. Michel Serres (2003), Perseption des risques
25. P.lorino « le déploiement de la valeur par processus »
26. Ducker (1909 – 2005) Planification de la strategie
27. PORTER Michael., l'avantage concurrentiel Paris, Inter Editions,...)
28. Raymond- Alain Thiétart, Jean-Marc Xuereb, «Stratégies : concepts, méthodes, mise en œuvre », éditions DUNOD.
29. ST – ONGE JOHANNE Audit et planification stratégique des ressources humaines dans les entreprises et organisation publiques (forum for the futur)
30. Vernimen (2012), Risques financiers page 424