



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

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

**Master Professionnel En Audit et
Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 4
(2009-2011)**

**Mémoire de fin d'étude
THEME**

**EVALUATION D'UNE MISSION D'AUDIT
INTERNE AU SEIN DE LA LAITERIE ESPACE
PRICHEL DU CONGO-BRAZZAVILLE**

Présenté par :

Maully BOUCKOULOU

Dirigé par :

SOW N'gary

**Professeur associé au CESAG,
Délégué Général de l'IIA Sénégal**

DEDICACE

Je dédie ce travail à :

- ~ la famille BOUCKOULOU ;
- ~ mon fils Caleb Gédéon BOUCKOULOU.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Ayant dévoué tout mon temps et toutes mes forces à la rédaction de ce mémoire, mes remerciements vont à l'endroit de :

- ~ Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité et l'ensemble du corps professoral du CESAG pour la qualité de ma formation.
- ~ Monsieur Sow N'GARY, professeur au CESAG, mon directeur de mémoire pour sa disponibilité malgré ses multiples occupations.
- ~ Monsieur Cédric N'GOYI, Directeur Général de la laiterie ESPACE PRICHEL, pour le stage accordé.
- ~ tout le personnel du service audit de la laiterie, pour les différents encouragements relatifs aux choix de ma formation.
- ~ tous mes camarades de la quatrième promotion de Master Professionnel en Audit et Contrôle de Gestion pour l'amitié, l'entraide et le soutien qu'ils m'ont témoigné tout au long de ma formation.
- ~ la communauté congolaise du CESAG pour son entraide et soutien. Je ne saurais finir sans remercier le SENEGAL qui est un pays de paix.

LISTE DES ABREVIATIONS ET SIGLES

- COSO: Committee of sponsoring Organization of the Treadway Commission
- CRIPP: Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles (de l'audit interne)
- FRAP: Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
- IFACI: Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
- IIA: Intitute of Internal Auditors
- QCI: Questionnaire de Contrôle Interne
- TAFIRE: Tableau Financier des Ressources et des Emplois
- TFfa: Tableau des Forces et faiblesses apparentes
- TVA: Taxe sur la Valeur Ajoutée

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Tableaux

Tableau 1 : Modalité de mesures des variables	44
Tableau 2 : Liste des différentes personnes interviewées	61
Tableau 3 : Listes des documents consultés	63
Tableau 4 : Résultat du test de permanence	65
Tableau 5 : Grille de séparation des tâches	68

Figures

Figure 1 : Démarche d'évaluation d'une mission d'audit interne	37
Figure 2 : Modèle d'analyse	42

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES ABREVIATIONS ET SIGLES.....	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES	iv
TABLE DES MATIERES	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE	7
CHAPITRE 1 : MISSIONS, OUTILS ET TECHNIQUES DE L'AUDIT INTERNE.....	9
1.1. Définition, missions et objectifs de l'audit interne.....	9
1.1.1. Définition de l'audit interne	9
1.1.2. Missions de l'audit interne	10
1.1.3. Objectifs de l'audit interne.....	13
1.2. Code de déontologie de l'audit interne.....	13
1.2.1. Principes fondamentaux	14
1.2.2. Règles de conduite.....	15
1.3. Démarche de l'audit interne	15
1.3.1. Phase de Préparation de la mission	16
1.3.1.1. Obtention de l'ordre de mission	16
1.3.1.2. Prise de connaissance du domaine audité.....	16
1.3.1.3. Analyse des risques et élaboration du Tableau Référentiel.....	17
1.3.1.4. Rapport d'orientation	18
1.3.2. Phase de réalisation de la mission	18
1.3.2.1. Réunion d'ouverture.....	18
1.3.2.2. Elaboration du programme de vérification et le QCI.....	19
1.3.2.3. Exécution du travail sur le terrain	21
1.3.3. Phase de conclusion.....	22
1.3.3.1. Projet de rapport d'audit.....	22
1.3.3.2. Réunion de clôture et de validation.....	23
1.3.3.3. Rédaction du rapport final.....	23
1.3.3.4. Réponses aux recommandations et suivi du rapport	24
1.4. Outils et techniques de l'audit interne.....	25

1.4.1. Outils de description.....	25
1.4.2. Outils de diagnostic	25
1.4.3. Outils de validation	26
1.4.4. Outils informatiques.....	26
CHAPITRE 2 : EVALUATION D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE.....	27
2.1. Référentiels de l'évaluation d'une mission d'audit interne.....	27
2.1.1. Normes de l'audit interne	27
2.1.1.1. Normes de qualification	28
2.1.1.2. Normes de fonctionnement	30
2.1.1.3. Normes de mise en œuvre	32
2.1.2. Charte d'audit interne.....	32
2.1.3. Manuel d'audit interne	33
2.2. Critères d'évaluation d'une mission d'audit interne	35
2.2.1. Pertinence et qualité des recommandations.....	35
2.2.2. Le profil et la compétence des auditeurs.....	36
2.3. Démarche d'évaluation d'une mission d'audit interne.....	37
2.3.1. Prise de connaissance générale de l'Espace Prichel.....	38
2.3.2. Compréhension du Déroulement d'une mission d'audit interne.....	38
2.3.3. Appréciation du déroulement d'une mission d'audit interne	38
2.4. Conclusion de l'évaluation.....	39
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE D'ETUDE.....	40
3.1. Méthodologie d'étude d'une mission d'audit interne.....	40
3.1.1. Modèle d'analyse	40
3.1.1.1. Composantes	40
3.1.1.2. Indicateurs de mesures	41
3.1.2. Méthode de collecte de données.....	45
3.1.3. Méthode d'analyse des données	47
DEUXIEME PARTIE : EVALUATION D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE AU SEIN DE LA LAITERIE ESPACE PRICHEL.....	49
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'ESPACE PRICHEL.....	51
4.1. Présentation générale.....	51
4.2. Organisation de la société Espace Prichel.....	52
4.2.1. Capital social de l'Espace Prichel	52
4.2.2. Administration de la laiterie	52

4.2.3. Moyens humains.....	52
4.3. Structure opérationnelle	53
4.3.1. Direction Générale	53
4.3.2. Direction Technique	54
4.3.3. Direction Commerciale	54
4.3.4. Direction Marketing	55
4.3.5. Direction administrative et financière	55
4.4. Organisation du service d'audit interne.....	56
4.4.1. Structure Organisationnelle.....	56
4.4.2. Missions du service	56
4.4.3. Moyens du département d'audit interne.....	57
CHAPITRE 5 : DEROULEMENT D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE AU SEIN DE L'ESPACE PRICHEL.....	58
5.1. Préparation de la mission	58
5.1.1. Obtention de l'ordre de mission.....	58
5.1.2. Prise de connaissance	59
5.1.3. Analyse des différents risques.....	59
5.2. Réalisation de la mission.....	59
5.2.1. La réunion d'ouverture.....	60
5.2.2. L'entretien	60
5.2.3. Observation	63
5.2.4. Evaluation du contrôle interne	63
5.2.5. Tests de permanence	64
5.2.6. Elaboration des pré-constats.....	66
5.3. Conclusion de la mission.....	67
5.3.1. Page de garde.....	67
5.3.2. Présentation du département achat	67
5.3.3. Corps du rapport.....	67
CHAPITRE 6 : ANALYSE D'UNE MISSION ET RECOMMANDATIONS.....	70
6.1. Diverses forces relevées	70
6.1.1. Phase de préparation.....	70
6.1.2. Phase de réalisation	71
6.1.3. Phase de conclusion.....	72
6.2. Faiblesses constatées	72

6.2.1. Phase de préparation.....	72
6.2.2. Phase de réalisation	73
6.2.3. Phase de conclusion.....	74
6.3. Analyse des résultats	74
6.3.1. Référentiels de l'audit interne	74
6.3.2. Moyens de l'audit interne.....	75
6.3.3. Outils de l'audit interne.....	75
6.3.4. Démarche de l'audit interne	76
6.4. Recommandations	78
6.4.1. Moyens matériels et qualifications des auditeurs.....	78
6.4.2. Conduite des missions.....	79
6.4.2.1. Phase de préparation.....	79
6.4.2.2. Phase de réalisation	79
6.4.2.3. Phase de conclusion.....	79
6.4.3. Outils et techniques de la méthodologie.....	80
6.4.3.1. Les outils et techniques liés à la phase de préparation.....	80
6.4.3.2. Les outils et techniques liés à la phase de réalisation.....	80
6.4.3.3. Les outils et techniques liés à la phase de conclusion.....	80
CONCLUSION GENERALE	83
ANNEXES	85
BIBLIOGRAPHIE	95

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ces dernières années, des scandales financiers liés à la fraude ont été mis en évidence dans de grandes entreprises telles que Enron, World Com, Parmalat.

Ces scandales financiers ont ramené le contrôle interne à la lumière de l'actualité et amené les autorités publiques occidentales à exiger une transparence dans la production des états financiers des entreprises. Cela s'est traduit par la naissance des lois.

Ainsi, aux Etats-Unis, la loi Sarbanes-Oxley, entrée en vigueur en 2002, impose dans sa section 404, aux sociétés de mettre en place des procédures de contrôle interne adéquates sur le reporting financier, dont l'efficacité sera testée annuellement par la direction même de la société, ainsi que par ses auditeurs internes.

En France, la loi de sécurité financière stipule en son article 76, que : « le président du conseil d'administration rend compte, dans un rapport à l'assemblée générale, des procédures de contrôle interne mises en place dans la société » ; elle ajoute, en son article 78 que : « les commissaires aux comptes présentent à l'assemblée générale un rapport exposant les observations appelées par les méthodes et procédures de contrôle interne ».

En Afrique, la commission bancaire, a mis en place des textes précis sur les obligations des banques dans le domaine du contrôle interne. Ces obligations sont évoquées dans la circulaire n°10-2000/CB de la commission bancaire du 23 juin 2000. Cette circulaire précise que les banques doivent bien gérer et mieux maîtriser les risques auxquels elles sont exposées.

Nous constatons que les différentes initiatives prises, tant aux Etats-Unis, en France, qu'en Afrique, mettent l'accent sur l'utilité et la prise de conscience de la mise en place d'un contrôle interne efficace.

Cet environnement et l'obligation des résultats des dirigeants justifient l'importance accordée à la fonction d'audit interne. Cette fonction, a pour rôle de donner à "une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité". (IIA, 2000 :6).

C'est dans cette perspective qu'a été créé un service d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel du Congo dont le but est d'aider la direction dans l'accomplissement efficace de ses responsabilités. Mais aussi, en déterminant, et en l'en informant, si les contrôles garantissent ou non :

- ~ que l'organisation, les procédures et les plans de la société sont respectés et conformes aux réglementations légales ;
- ~ que des sécurités efficaces existent afin de prévenir les pertes ou dommages qui pourraient affecter les différents produits laitiers ;
- ~ qu'il existe un contrôle périodique des procédures de la société, pour s'assurer qu'elles sont adaptées à l'activité et qu'elles couvrent la totalité de la chaîne de production.

En fait, le pouvoir d'investigation conféré à l'audit exige une démarche rigoureuse. Ceci suppose une mise en œuvre selon une méthodologie bien déterminée, dans le respect d'un certain nombre de normes et dans le cadre d'une déontologie garantissant le bon déroulement des missions.

Les missions d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel mettent souvent en lumière des lacunes quant :

- ~ à la méthodologie d'audit qui ne respecte pas toujours le contenu des phases fondamentales généralement admises ;
- ~ au manque de révision du dispositif de contrôle interne à l'occasion des changements dans l'entité ;
- ~ aux procédures qui sont insuffisamment documentées.

L'apparition de ces constats génère des conséquences parmi lesquelles nous pouvons citer :

- ~ la mauvaise évaluation des activités visant à atteindre les objectifs de gestion ;
- ~ la matérialisation de certains risques pouvant être fatale pour la laiterie.

Cette pratique de la mission d'audit interne peut être due à plusieurs facteurs parmi lesquels nous avons :

- ~ l'application à moitié des méthodes et procédures admises en audit interne ;
- ~ la non actualisation des connaissances par les auditeurs de la laiterie Espace Prichel qui ne cessent d'utiliser des méthodes non cohérentes et anciennes.

Dans le but d'instaurer et de maintenir un système de contrôle interne capable de détecter rapidement les faiblesses et éventuellement les malversations ou fraudes, un certain nombre de solutions pourront être mises en œuvre :

- ~ recruter des auditeurs qualifiés et ayant une expérience professionnelle significative ;
- ~ former le personnel évoluant dans le service d'audit interne et s'assurer que celui-ci utilise la documentation mise à sa disposition afin de mettre à jour d'une manière permanente les connaissances ;
- ~ documenter le service d'audit interne afin que les auditeurs prennent conscience de la méthodologie des missions ;
- ~ évaluer à tout moment ses missions afin de s'assurer que ces dernières remplissent les exigences nécessaires en termes d'efficacité.

De ces solutions, la dernière mérite d'être retenue du fait qu'elle nous paraît être la meilleure, pour sauvegarder l'efficacité de la fonction d'audit interne en tenant compte de son évolution actuelle. En marge de cette approche, il faut aussi doter le service d'audit interne d'une bonne formation de base.

L'une des meilleures pistes de réflexion semble être orientée à notre avis, vers l'efficacité de la pratique de l'audit interne de la laiterie Espace Prichel.

La question fondamentale de recherche que nous nous posons est la suivante : comment effectuer une évaluation d'une mission d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel ?

De cette question générale découlent des questions spécifiques à savoir:

- ~ quelle démarche adopter pour évaluer une mission d'audit interne au sein de la laiterie Prichel ?
- ~ quels sont les types de missions accomplies par le service ?
- ~ quelles sont les normes d'audit qui guident les travaux ?

~ quelle est la méthodologie adoptée par les auditeurs lors des missions ?

C'est à ses différentes questions que nous tenterons d'apporter des réponses à travers l'étude du thème : évaluation d'une mission d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel.

L'objectif principal de notre étude est de faire l'évaluation d'une mission d'audit interne et d'en apporter des recommandations en vue d'améliorer la manière dont se tiennent les missions d'audit au sein de la laiterie Espace Prichel.

Pour atteindre cet objectif, il nous faudra :

- ~ définir une démarche d'évaluation d'une mission d'audit interne ;
- ~ effectuer l'évaluation en utilisant des techniques et des méthodes appropriées à l'audit ;
- ~ faire des recommandations afin de corriger les faiblesses du service d'audit interne dans les réalisations des missions.

Etant donné qu'une mission peut être évaluée à plusieurs niveaux, dans la démarche nous essaierons de décrire, du début à la fin, une mission d'audit interne qui s'est déroulée au sein de la laiterie. Ceci afin de déterminer les processus acceptables et faire des recommandations sur les manquements relevés lors de la mission.

L'intérêt de cette étude sera porté à trois niveaux :

- ~ d'abord pour le service d'audit de la laiterie Espace Prichel: il pourrait y trouver des éléments de réponse pour évaluer ses missions d'audit en vue d'améliorer sa performance et dans la mise en place d'un contrôle interne fiable ;
- ~ de toute évidence, l'intérêt ne se limitera pas seulement à la laiterie Prichel du moment où le lecteur pourrait découvrir les différentes phases d'une mission d'audit interne ainsi que les outils et techniques utilisés. Ceci permettra aussi d'enrichir la documentation au sein de notre bibliothèque. Il s'agit du CESAG ;
- ~ pour nous même, nous approfondissons nos connaissances en audit de manière générale.

Hormis l'introduction et la conclusion, notre mémoire se décline en deux parties :

- ~ un cadre théorique et une revue de littérature sur la méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne. Nous essaierons d'expliquer le concept audit interne et les différentes phases de sa mission ;
- ~ la présentation de la laiterie Prichel, de son service d'audit interne, tout en prenant connaissance du déroulement d'une mission d'audit interne en son sein. Ensuite, nous procéderons à une analyse, qui nous permettra de dégager les forces et les faiblesses de la fonction d'audit interne afin de faire des recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Introduction de la première partie

L'accélération de l'évolution de l'environnement mondial d'aujourd'hui donne une priorité chaque jour à l'utilisation du mot audit, qui devient de plus en plus un mot d'usage courant. «Quant un service, une société, ou une collectivité connaît des difficultés, tous les acteurs de l'organisation sont d'accord pour réaliser un audit ; mais peu de gens connaissent réellement la démarche rigoureuse qui se situe derrière ce mot » (Pigé, 2001 :216).

Aussi, pour accomplir avec succès leur mission, à savoir garantir raisonnablement à la direction générale que les risques sont maîtrisés ; les équipes d'audit doivent respecter un référentiel, tout en s'assurant que les travaux réalisés restent en phase avec une méthodologie de l'audit qui est en constante évolution.

Ainsi, nous serons amenés dans le cadre de cette première partie à connaître les différentes missions, les outils et techniques de l'audit interne tout en définissant les principes de base, ainsi que les pratiques à suivre de l'audit interne (chapitre 1). Ensuite, nous déterminerons dans le détail l'évaluation d'une mission d'audit interne (chapitre 2). Enfin, nous établirons une méthodologie d'étude de la mission (chapitre 3) relatives au sujet traité.

CHAPITRE 1 : MISSIONS, OUTILS ET TECHNIQUES DE L'AUDIT INTERNE

Conduire une mission d'audit, c'est partir d'un référentiel logique et cohérent pour être mieux à même de détecter les faiblesses existantes dans le processus de fonctionnement réel des activités ou des opérations examinées. Cela permet à l'auditeur de poser les vrais problèmes que chaque responsable devra résoudre pour se donner le maximum de chance d'atteindre les objectifs attendus (Boutte, 2006 :256).

La raison d'être de toute fonction est de satisfaire les attentes de ses partenaires ou clients. Dans le souci de s'assurer que les directives sont bien comprises et bien appliquées, la direction générale confie au service d'audit interne un bon nombre de missions.

1.1. Définition, missions et objectifs de l'audit interne

Une définition claire de l'audit interne permet de cerner les missions et objectifs qui lui sont conférés.

1.1.1. Définition de l'audit interne

Fonction évolutive et en pleine expansion, l'audit interne a vu succéder plusieurs définitions avant que la notion ne soit stabilisée. La définition officielle et la plus reconnue est celle de l'IIA du 29 juin 1999.

La traduction de celle-ci en français a été approuvée par le Conseil d'Administration de l'IFACI le 21 mars 2000 dont voici le libellé : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (IFACI, 2000 :6).

De ce qui précède, le commentaire suivant s'impose :

Selon le glossaire du CRIPP, l'indépendance est « le fait de n'être exposé à aucune situation susceptible d'altérer l'objectivité, en réalité ou en apparence ». Ainsi, précise-t-il, que la notion d'indépendance se pose à trois niveaux :

- ~ chez l'auditeur interne ;
- ~ dans le cadre de la conduite de la mission d'audit,
- ~ dans le service d'audit interne et son positionnement dans l'organisation.

La norme 1130.A stipule que « si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou même en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise ». Les atteintes à l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes, peuvent avoir trait dans les cas suivants : le conflit d'intérêt (toute situation qui met en occurrence l'intérêt professionnel voire personnel) de l'auditeur interne avec ses devoirs et responsabilités de pouvoir altérer son impartialité, l'acceptation de libéralités (les auditeurs internes ne doivent pas accepter une rémunération, des cadeaux, etc.).

L'assurance raisonnable concerne l'efficacité, l'efficience et l'économie des procédures dans divers secteurs d'activité de l'organisation, ainsi que la veille sur la conformité avec les normes et règlements en vigueur, les décisions de l'Assemblée générale.

Il faut noter également l'élargissement du rôle de l'auditeur en soulignant sa fonction de conseil. Il ne s'agit plus pour l'auditeur de se cantonner à sa fonction d'analyste, mais il doit également apporter ses compétences et aider à résoudre les problèmes. Il est également demandé à l'auditeur, une quasi-certification sur le jugement qu'il porte. Désormais, il est engagé c'est-à-dire qu'il doit faire des propositions.

1.1.2. Missions de l'audit interne

Il s'agit de dire la raison d'être de cette entité au sein de l'entreprise. L'évolution de la fonction s'est accompagnée d'une diversification de ses missions. Ainsi donc, on est passé des missions d'assurance, aux missions de conseil. L'audit interne, a un rôle stratégique dans l'entreprise, d'où une mission le plus souvent à long terme. La fonction d'audit interne est présente dans les organisations pour améliorer leur gestion globale. En termes plus clairs, il s'agit de mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne. C'est ainsi que le rôle du responsable de l'audit interne consiste généralement à évaluer le contrôle interne, à promouvoir la fonction de l'audit, à gérer l'activité et à faire aboutir les actions correctives.

Revenons sur la définition de l'audit interne de l'IIA, « il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche méthodique et systématique ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

- **Evaluer le processus de management des risques**

L'incertitude est une donnée intrinsèque à la vie de toute organisation. Le management des risques offre la possibilité d'apporter une réponse efficace aux risques et opportunités associées aux incertitudes auxquelles elle fait face, en renforçant, ainsi la capacité de création de valeur. Pour le COSO, il s'agit pour l'auditeur interne d'évaluer le dispositif de management des risques, le contrôle interne. Celui-ci comprend les éléments suivants :

- ~ **l'environnement de contrôle** : ceci se traduit par la nécessité de l'existence au sein d'une entreprise des codes de conduite et des règles d'éthique, l'application des normes de comportement moral ; que la stratégie de l'entreprise soit exemplaire, les objectifs réalistes et réalisables, les délégations de pouvoir définies et qu'il existe une permanente adaptation des compétences aux postes attribués. « Le Conseil d'Administration doit jouer pleinement son rôle ainsi que le comité d'audit, et l'organisation doit être adaptée aux objectifs fixés » (Renard, 2010 :152) ;
- ~ **l'identification des risques**: «Pour chacun des objectifs assignés à un centre d'activité, les risques peuvent être nombreux. Il est donc nécessaire de procéder séparément à leur identification et à l'estimation de leur probabilité de réalisation. Cela suppose l'établissement de listes de ces incertitudes et risques afin de permettre leur analyse pour déterminer leur impact ainsi que leur probabilité de survenance » (Cleary & Malleret, 2006 :75) ;
- ~ **l'évaluation des risques** : celle-ci consiste à mesurer la probabilité d'occurrence et la gravité d'impact des risques afin de déterminer quelles mesures adopter afin d'empêcher le préjudice de se concrétiser ;
- ~ **la hiérarchisation des risques** : « Hiérarchiser permet de déterminer les risques graves à maîtriser en priorité en tenant compte de leur exposition. C'est établir un ordre de priorité ou une liste de mesures à prendre » (Poullain & Lespy, 2002 :43) ;
- ~ **l'évaluation du dispositif de maîtrise des risques opérationnels ou contrôle interne** : Il s'agit de faire un état des lieux des forces et faiblesses réelles ou

potentielles de l'entité, c'est-à-dire, évaluer l'ensemble de mesures susceptibles de faire face aux risques, ce qui permet d'avoir une appréciation sur la qualité du contrôle interne ¹;

- ~ **la restitution ou l'aide à la décision** : cette étape consiste à classer les risques selon la gravité de leur impact aussi bien que l'efficacité du dispositif de contrôle afin de déterminer les risques acceptables et inacceptables pour l'entreprise ;
- ~ **le traitement des risques** : Il consiste à définir et mettre en œuvre les dispositions appropriées pour ramener les risques à un niveau acceptable, et les rendre ainsi plus supportables dans le cadre de l'entreprise. C'est l'étape de la maîtrise des risques. Le portefeuille des risques doit être réajusté en fonction des nouvelles informations recueillies au fur et à mesure de la poursuite des activités de l'entreprise. C'est pourquoi, le contrôle périodique des risques doit être continu.

- **Evaluer le processus de contrôle**

La norme 2120.A de l'IIA stipule que « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue ». Il doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en place pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et systèmes de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants : la fiabilité et l'intégrité des informations financières, l'efficacité et l'efficacité des opérations et des programmes, la protection des actifs, le respect des lois, règlements, procédures et contrats.

- **Evaluer le processus de gouvernement d'entreprise**

Selon la norme 2130 relative à la gouvernance d'entreprise, il incombe également à l'auditeur interne d'évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et de formuler les recommandations appropriées en vue de son amélioration. Il s'agit pour l'auditeur interne de vérifier si le processus répond aux objectifs de promotion des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation et de garantir une gestion efficace des performances de l'organisation.

¹www.axess-qualité.fr/approche-processus.html.

«En définitive les contrôles à réaliser par l'auditeur interne visent à s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont maîtrisées et que l'entreprise est gérée efficacement et dans la transparence. C'est la condition d'une bonne gouvernance. » (Wa Manzila, 2008 : 4).

1.1.3. Objectifs de l'audit interne

Les objectifs assignés à cette fonction doivent être clairement exprimés par un document approuvé par l'organe exécutif et le comité d'audit. L'audit interne, composante du système de contrôle interne, a quatre objectifs essentiels :

- ~ s'assurer de l'existence d'un bon système de contrôle interne qui permet de maîtriser les risques ;
- ~ veiller de manière permanente à l'efficacité de son fonctionnement ;
- ~ apporter des recommandations pour en améliorer l'efficacité ;
- ~ informer régulièrement, de manière indépendante, la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit de l'état du contrôle interne (Sardi, 2002 :82).

A chaque mission correspond des objectifs donnés. A cet effet, d'une manière générale, les objectifs de mission correspondent aux différents points de contrôle. A cela s'ajoute, les activités, dont l'auditeur doit s'assurer qu'elles sont sous la maîtrise de l'entité auditée sous peine de dysfonctionnements préjudiciables à l'organisation. C'est ainsi que les objectifs d'une mission d'audit interne sont déterminés en mettant la priorité sur les domaines d'activité les plus sensibles de l'entité auditée en considérant soit :

- ~ l'importance de l'activité ;
- ~ les risques inhérents à cette activité.

1.2. Code de déontologie de l'audit interne

Le code de déontologie a été défini par Rouff (2002 :158), comme « un ensemble de principes et de devoirs régissant une profession ». Il a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. Il est placé en tête des normes, comme pour en souligner l'importance et signifier qu'il énonce des principes dont l'auditeur ne saurait s'écarter sans trahir sa mission. Il énonce quatre principes fondamentaux, déclinés en douze règles de conduite.

1.2.1. Principes fondamentaux

Il est attendu de tout professionnel de l'audit qu'il respecte et applique les principes fondamentaux de comportement suivants :

- **Intégrité**

C'est la base de la confiance et de la crédibilité accordées au jugement de l'auditeur. Il doit faire preuve d'honnêteté intellectuelle et de droiture dans la conduite de ses missions et s'abstenir de tous agissements contraires à la probité et à l'honneur. Ainsi, il doit affirmer son opinion en son âme et conscience en étant capable de résister aux pressions de toute nature de la part des dirigeants. Ne pas craindre par exemple le non renouvellement du mandat ou plutôt la mutation ou le licenciement.

- **Objectivité**

Etre objectif, c'est en toute impartialité, donner une représentation fidèle d'un objet, d'un phénomène, d'une situation, c'est examiner une même question sous différents aspects, recueillir avec la même attention les informations et les avis émanant des différentes parties, dégager ses conclusions des faits eux-mêmes et non d'une thèse a priori (Joras, 1996 :60).

L'auditeur doit veiller tout au long de sa mission à conserver une attitude impartiale caractérisée par l'absence de tout parti pris, influences extérieures, ou conflits d'intérêts, et par la conduite d'une démarche professionnelle permettant d'aboutir à des conclusions objectives.

- **Confidentialité**

Naaima (2002 :158), considère la confidentialité comme « la capacité du système d'information de se prémunir contre l'indiscrétion, le détournement et la fraude ».

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

- **Compétence**

Les missions doivent être réalisées par des auditeurs qui utilisent et appliquent, le savoir-faire et l'expérience requis pour la réalisation de leurs travaux. Ils doivent réaliser leur mission conformément aux normes et s'engagent à poursuivre leur formation continue.

1.2.2. Règles de conduite

« Elles déclinent l'application des quatre principes fondamentaux de façon claire et pratique, et peuvent se résumer ainsi :

- ~ accomplir honnêtement les missions ;
- ~ respecter la loi ;
- ~ ne pas prendre part à des activités illégales;
- ~ respecter l'éthique ;
- ~ être impartial;
- ~ ne rien accepter qui puisse compromettre le jugement ;
- ~ révéler les faits significatifs ;
- ~ protéger les informations ;
- ~ ne pas en tirer un bénéfice personnel;
- ~ ne faire que ce qu'on peut faire;
- ~ améliorer ses compétences;
- ~ respecter les normes » (Renard, 2010:108).

C'est différents éléments, énumérés ci-dessus, constituent pour le service d'audit interne un référentiel. Il permet à l'auditeur de connaître et comprendre sa responsabilité. Ceux-ci doivent donc respecter le code de déontologie de la profession. Mais pour mieux cerner cela, nous évoquerons les normes qui dirigent les missions d'audit interne.

1.3. Démarche de l'audit interne

La conduite d'une mission d'audit interne se structure en trois grandes étapes : la préparation de la mission, la réalisation de ladite mission et sa conclusion.

1.3.1. Phase de Préparation de la mission

De la phase de préparation va dépendre fortement le succès d'une mission d'audit (Grand& Verdalle, 2006 :37).

Cette phase est composée de quatre étapes à savoir : l'obtention de l'ordre de mission, la prise de connaissance du domaine audité, l'analyse des risques et élaboration du Tableau Référentiel, le rapport d'orientation.

1.3.1.1. Obtention de l'ordre de mission

C'est un mandat donné par la direction générale à l'audit interne qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs (Lemant, 1995 :35).

Pour des raisons d'urgences, où lorsque le succès de la mission nécessite des contrôles inopinés, l'ordre de mission peut ne pas être diffusé. Il répond aux principes suivants :

- ~ il doit émaner d'une autorité compétente, le plus souvent la Direction Générale ou le comité d'audit s'il en existe.
- ~ il doit permettre au responsable de la structure hiérarchique auditée d'informer ses services afin que les auditeurs puissent mener à bien leur mission ;
- ~ il donne aux auditeurs le droit d'accès nécessaire et indispensable et leur permet de commencer la mission.

Il se dégage donc de ces principes deux fonctions essentielles: une fonction de mandat et une fonction d'information. L'ordre de mission est donc un document court (1page environ). Il n'est pas nécessaire que les termes " ordre de mission " apparaissent sur le document qui est diffusé.

1.3.1.2. Prise de connaissance du domaine audité

Selon Grand& Verdalle (2006 :33), « la prise de connaissance est la photographie de l'entreprise. Elle est très importante car c'est au cours de cette prise de connaissance que l'auditeur effectue ses premières visites dans l'entreprise, qu'il examine tous les éléments à caractère juridique, financier, fiscal, technique, qui peuvent apporter des informations lui permettant de mieux remplir sa mission ».

L'auditeur interne doit donc avoir une connaissance globale de son entreprise ainsi que celle de la structure à auditer afin de mieux mener sa mission. De ce fait, il doit approfondir sa compréhension de l'entité y compris les processus et pratiques de gestion, les politiques et procédures, l'environnement interne et externe.

La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification des spécificités de l'entreprise. Cette connaissance a pour fonction de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise (Pigé, 2001 :78).

1.3.1.3. Analyse des risques et élaboration du Tableau Référentiel

« Le tableau des forces et faiblesses apparentes conclut la phase d'analyse des risques réalisé sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche ; il présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés. Il constitue l'état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles, et permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer le rapport d'orientation » (Schick, 2007 :92). Il constitue ainsi un résumé des forces et faiblesses identifiées lors de la phase de prise de connaissance.

Il obéit aux principes suivants :

- ~ la phase d'étude doit consister essentiellement en une analyse des risques matérialisés par un TFfa ;
- ~ Une force(F) ou une faiblesse (f) doit s'exprimer par rapport à un objectif de contrôle interne ou une caractéristique normalement attendue pour assurer le bon fonctionnement d'une organisation ou l'atteinte d'un résultat escompté ;
- ~ la profondeur des investigations doit être limitée à ce stade aux analyses nécessaires pour émettre une opinion sur les forces et faiblesses apparentes ;
- ~ la date d'établissement du TFfa doit être prédéterminée dans le plan d'approche.

Le TFfa, doit être utilisé comme un support de supervision, faisant apparaître la démarche intellectuelle de l'auditeur et assurant la cohérence de l'ensemble de la mission. Sa validation par le responsable de l'audit interne, clôt l'analyse des risques et permet de passer à l'étape du rapport d'orientation.

1.3.1.4. Rapport d'orientation

La définition des objectifs appelée aussi rapport d'orientation ou plan de mission est un contrat passé avec l'audité qui va préciser les objectifs et le champ d'action de la mission d'audit.

En effet, ayant pris connaissance du domaine audité et identifié les risques apparents, l'audit interne a donc pu se faire une idée de l'importance de la mission et son contenu. Selon Renard (2010 :241), le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques : objectifs généraux, objectifs spécifiques et champ d'action.

- ~ objectifs généraux : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne ;
- ~ objectifs spécifiques: ce sont des dispositions du contrôle interne concernés par les tests.
- ~ champ d'action: c'est le domaine d'intervention concerné par la mission.

Pour être pertinent, le rapport d'orientation reprendra les conclusions retenues au tableau des forces et faiblesses apparentes, les priorités d'actualité, les préoccupations du management et les objectifs incontournables. Le rapport d'orientation ainsi élaboré va constituer l'ordre du jour de la réunion d'ouverture qui marque la première étape de la phase de réalisation.

1.3.2. Phase de réalisation de la mission

Comme indiqué antérieurement, l'auditeur interne va, cette fois-ci sortir de son bureau, non plus de façon épisodique, mais pour des travaux qui vont le maintenir durablement au sein de l'unité auditée. Cette phase est composée : d'une réunion d'ouverture, du programme de vérification et le QCI et enfin du travail sur le terrain.

1.3.2.1. Réunion d'ouverture

Giesen (2008 :115) indique que classiquement, l'audit débute par une réunion d'ouverture au cours de laquelle le responsable d'audit présente les participants et décrit le déroulement de l'audit dans ses grandes lignes. « Le responsable d'audit rappelle le champ, les objectifs, la planification générale, la démarche de l'audit et le représentant officiel de sa

structure présente l'historique, l'organisation, l'état environnemental des sites, activités ou produits audités ». (Muzzolini, 2005 :57).

La réunion d'ouverture permet ainsi d'exposer le rapport d'orientation et de fixer les modalités de collaboration. « Enfin sont précisés en concertation les détails pratiques de l'audit, comme les conditions d'accès aux sites ou services et aux données, les dates et protocoles de visites et entretiens, les échéances pour d'éventuels bilans intermédiaires ou encore les modes de suivi des travaux » (Muzzolini, 2005 :57).

Il est important dans cette phase que l'auditeur donne une image fidèle de l'audit qu'il va réaliser. Il doit clairement énoncer la façon dont il souhaite conduire ses investigations. Il est intéressant de préciser les conditions nécessaires pour obtenir un climat de confiance : la transparence, l'écoute réciproque ou encore la volonté de comprendre sont autant de thèmes à évoquer en toute sincérité (Villalonga, 2007 :57).

La réunion d'ouverture est une étape du processus d'audit permettant de :

- ~ rappeler les objectifs de l'audit ;
- ~ confirmer le plan d'audit (et de réajuster si nécessaire) ;
- ~ présenter les acteurs de l'audit ;
- ~ rassurer en créant un climat de confiance ;
- ~ officialiser l'audit en interne, et mobiliser ;
- ~ donner rendez-vous pour la réunion de clôture (confirmation des présences) ;
- ~ valoriser les objectifs de l'audit.

1.3.2.2. Elaboration du programme de vérification et le QCI

Afin de mieux comprendre cet intitulé, nous parlerons au premier point de l'élaboration du programme de vérification, aboutissant à la feuille de couverture et en second du questionnaire de contrôle interne.

- **Elaboration du programme de vérification**

Selon Gerbier (1996 :112), « les programmes de vérification représentent l'ensemble des tests et des recherches auxquels doivent se livrer les auditeurs afin de porter une

appréciation motivée sur la qualité du contrôle interne dans la mise en œuvre du processus par l'entité concernée par la mission ».

Ce programme définit les travaux que l'auditeur va effectuer pour vérifier, la réalité des forces et des faiblesses apparentes, confirmer l'existence des forces et évaluer l'incidence des faiblesses. Ces travaux peuvent être des observations, des rapprochements, des interviews.

Les auditeurs doivent comprendre les préoccupations et le travail concret à effectuer en lisant le programme de vérifications. De ce fait, les tâches à effectuer par les auditeurs pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation doivent y être mentionnées dans ce document.

« Ce programme de vérification doit servir aux objectifs suivants :

- ~ assurer le responsable de l'audit interne que toutes ses préoccupations sur le sujet ont été prises en compte et qu'il y sera répondu.
- ~ permettre au chef de mission de répartir les tâches entre auditeurs ;
- ~ Faire un planning, après avoir évalué les tâches et les avoir réparties, et le suivre ;
- ~ servir de guide à l'auditeur, par une relecture fréquente, et lui éviter de déborder ;
- ~ documenter le déroulement de la mission en notant quand et par qui ses sections sont closes et en l'amendant en cas de besoin ;
- ~ servir de tableau synoptique de la mission (tableau d'orientation) en étant régulièrement enrichi des informations : qui a effectué le travail ? quand a-t-il été terminé ? Quels problèmes ont été identifiés ?
- ~ servir d'exemple et d'inspiration pour d'autres missions » (Lemant, 1995 :79).

Etape nécessaire, ce programme de travail doit nécessairement déboucher sur une modalité d'application qui se trouve être dans ce cas la feuille de couverture.

- **Feuille de couverture**

Etablie en fonction du programme de vérification et de ses objectifs, la feuille de couverture constitue un document autonome permettant au chef de mission, au responsable d'audit de comprendre l'action menée, d'interpréter les résultats et d'apprécier les conclusions de l'audit.

Elle est nécessaire en ce sens qu'elle répond aux principes de régularité et d'efficacité :

- ~ en matière de régularité : il s'agit de décrire précisément l'action d'audit mise en œuvre pour qu'on puisse définir les modalités d'exécution ;
- ~ en matière d'efficacité : guide de mise en œuvre permettant à l'auditeur de former son intime conviction sur l'ensemble des sujets qu'il voudra aborder (Lemant, 1995 :89).

- **Questionnaire de contrôle interne**

C'est une grille d'analyse qui permet à l'auditeur de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de la fonction (ou entité) auditée et d'en apprécier le niveau effectif.

Le QCI comporte cinq questions universelles permettant de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de Contrôle, en couvrant tous les aspects :

- ~ qui? : regroupe les questions relatives à l'opérateur, qu'il s'agit d'identifier avec précision et par là même de voir s'il existe, quels sont ses pouvoirs et dans quelle mesure il y a identité entre la réalité et le référentiel. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise largement organigrammes hiérarchique et fonctionnel, analyses de postes.
- ~ quoi? regroupe toutes les questions permettant de savoir de quoi il s'agit, quel est non plus le sujet mais l'objet de l'opération: quelle est la nature du produit fabriqué, quelles sont les installations mises en œuvre, ou quels sont les personnels concernés?
- ~ où? : concerne les endroits où se déroulent les opérations ;
- ~ quand? : regroupe les questions relatives au temps ;
- ~ comment? : regroupe les questions relatives à la description du mode opératoire : comment se réalise la tâche ? (Renard, 2010 :258).

1.3.2.3. Exécution du travail sur le terrain

Le travail sur le terrain est l'exécution des travaux à effectuer contenus dans le programme de vérification. Selon Lemant (1995 :114), son objet est de conduire à des conclusions indiscutables et pertinentes en réponse aux interrogations du management. Le programme de vérification sert de guide et peut être enrichi ou modifié par consensus.

C'est le moment auquel l'auditeur répond aux questions qu'il s'est posées dans le programme de vérification en réalisant des tests à l'aide des outils qui sont à sa disposition à savoir : interviews, sondages statistiques, observations physiques, QCI, etc. Chaque dysfonctionnement, chaque anomalie constatée donne lieu à l'établissement d'une FRAP et donc à une analyse causale qui va permettre :

- ~ d'identifier le ou les dispositifs de contrôle interne qui présentent des faiblesses sur ce point particulier ;
- ~ de recommander les solutions à apporter pour y remédier.

Le travail sur le terrain ainsi achevé, l'auditeur interne revient à son bureau avec l'ensemble de ses FRAP et de ses papiers de travail pour la rédaction du projet de rapport en vue de sa validation lors de la réunion.

1.3.3. Phase de conclusion

Toute mission d'audit se termine, au cours d'une réunion de clôture, par une phase de synthèse comprenant : l'élaboration du projet de rapport, la réunion de clôture et validation des conclusions, la production du rapport d'audit, des réponses aux recommandations et du suivi du rapport (Joras, 1996 :50).

1.3.3.1. Projet de rapport d'audit

Il est établi sur la base des FRAP et des papiers de travail et reprend les observations et les recommandations fournies par la mission d'audit.

Sa structure apparaît sous deux angles :

- ~ soit c'est le rassemblement de l'ensemble des FRAP avec un classement logique et par ordre d'importance ;
- ~ soit il se présente sous la forme relativement élaborée avec un sommaire, une introduction, une synthèse, la mention des destinataires.

Dans un cas ou dans l'autre, le document doit être soumis aux audités et aussi comporter leur point de vue en regard de chaque recommandation (Renard, 2006 :278).

Cette démarche permet de discuter avec les audités, de chercher à convaincre et donc d'étendre les objections et d'apprécier le réalisme des recommandations afin de déterminer leurs destinataires (Lemant, 1995 :125).

Enfin, l'émission d'un rapport définitif, passe nécessairement par la validation lors de la réunion de clôture.

1.3.3.2. Réunion de clôture et de validation

La réunion de clôture a pour ordre du jour l'examen du projet de rapport qui est distribué à chaque participant, si possible quelques jours avant la réunion. Elle se déroule sur les lieux même de l'audit et réunit de préférence les mêmes participants à la réunion d'ouverture.

Elle respecte les cinq principes suivants :

- ~ tous les documents, tous les éléments de preuve qui ont permis les observations contenues dans le rapport doivent être validés ;
- ~ en matière d'information, le premier servi doit être l'audité avec lequel les informations sont validées.
- ~ les auditeurs doivent clairement distinguer les « problèmes » solidement établis des éventuelles « observations provisoires » (Lemant, 1995:116).
- ~ Ils doivent également présenter les recommandations en fonction de leur importance dans le projet de rapport en faisant une analyse à partir des conséquences ;
- ~ Les dysfonctionnements connus ou inconnus doivent faire l'objet de connaissance commune, ce qui crée une dynamique et garantit la transmission d'informations. Pour l'audit interne, cela permet de mettre en exergue son rôle de conseil.

Les auditeurs internes doivent faire un classement rigoureux des documents afin de se munir des papiers de travail qui constituent les éléments de preuves, prêts à être montrés si les nécessités de la discussion l'exigent.

1.3.3.3. Rédaction du rapport final

La réunion terminée, les documents prêtés aux auditeurs rendus (les adieux, provisoires) commence alors la rédaction du rapport final.

Le rapport d'audit interne communique aux principaux responsables concernés pour action, et à la direction pour information, les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur des dysfonctionnements pour que soient développées des actions de progrès (Schick, 2007 :121).

Il constitue le point culminant de la mission, mais non sa fin. Le rapport est un document écrit complet, conclusif qui fait l'économie de la mission sur tous les plans. Le corps du rapport devra être précédé par une introduction présentant les circonstances et les objectifs de la mission, l'étendue des travaux et notamment leur limite et leur date, et l'entité ou la fonction auditée.

Le rapport d'audit doit contenir une description rapide de l'activité de l'entité auditée en insistant sur le stade d'intervention de l'entreprise dans le processus économique (Lefebvre, 2008 :25).

Le rapport doit satisfaire un certain nombre de critères et doit être objectif, impartial, clair, logique, concis, utile et convaincant. Il permet d'analyser une situation mais, comme un devis de réparation, il met l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès. Il contient également des recommandations. Une recommandation n'étant pas critique et n'implique pas de faute professionnelle. C'est une solution proposée au responsable en vue de résoudre les dysfonctionnements constatés.

1.3.3.4. Réponses aux recommandations et suivi du rapport

Afin de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management, des normes professionnelles, ont été mises en place. Il s'agit notamment, de la norme 2500 portant sur la surveillance des actions de progrès.

Les responsables de l'audit ont donc le souci de savoir le sort de leurs recommandations afin de mesurer la réelle efficacité de leurs travaux et suivre les solutions qui sont données.

Selon Araujo, Leclercq & Reynaud (2008 : 188), « la qualité des recommandations émises est le premier facteur clef pour un processus de suivi efficace. Ceci suppose une bonne intelligence avec les audités pendant la mission mais aussi un contrôle qualité (supervision) sur les recommandations émises en fin de mission ».

Le suivi de la mise en œuvre des recommandations peut être effectué de plusieurs manières :

- ~ audit allégé : l'auditeur revient dans l'entité auditée quelques mois auparavant et s'entretient avec les responsables sur les niveaux d'avancement de la mise en œuvre du plan d'action ;
- ~ questionnaire adressé au responsable d'audit, reprenant le plan d'action et demande à l'audité son niveau d'avancement ;
- ~ un comité de suivi, réunissant à périodicité régulière auditeurs et audités pour faire un point d'avancement sur la mise en œuvre des recommandations².

1.4. Outils et techniques de l'audit interne

La réalisation des travaux d'audit nécessite l'utilisation de techniques et d'outils spécifiques pour permettre une meilleure orientation et une organisation efficace, lors de l'intervention de l'équipe.

Aujourd'hui, l'auditeur dispose d'une panoplie d'outils et techniques répondant à ses besoins tout au long d'une mission. On peut citer : les outils de description des processus, de diagnostic, de validation mais aussi l'outil informatique occupant une place de choix.

1.4.1. Outils de description

Selon Renard (2004 :347), les outils de description mettent en relief les spécificités des situations rencontrées. Il s'agit de l'observation physique, de la narration, de l'organigramme fonctionnel, de la grille d'analyse de tâches, du diagramme de circulation, de la piste d'audit et du tableau des forces et faiblesses apparentes.

1.4.2. Outils de diagnostic

Ce sont des outils de mise en forme sur lesquels les auditeurs internes relèvent les constats et les observations en vue de fonder leurs conclusions et résultats de leur mission. Ce sont : le papier de travail et la feuille de révélation et d'analyse de problèmes.

²www.afaii.fr

1.4.3. Outils de validation

Comme outils de validation, nous pouvons citer : la reconstitution, la vérification et rapprochement, la confirmation ainsi que le sondage.

1.4.4. Outils informatiques

L'informatique, omniprésente dans toutes les entreprises, tend à devenir un outil de plus en plus utilisé par l'auditeur pour faciliter et augmenter l'efficacité de ses missions. Les utilisations de l'informatique sont variées : traitement de texte, tableurs, programmes d'audit, logiciels d'interrogation et de sélection, logiciel de surveillance (Sardi, 2002 :173).

En cela, les auditeurs peuvent l'utiliser sous différentes formes :

- ~ outil de travail : outil de recherche et de calcul pour effectuer ses travaux ;
- ~ outil de réalisation des missions : conception de tableaux de risques, suivi du déroulement de son QCI, formalisation des FRAP, stockage des travaux et rapport d'audit, traçabilité de la mise en œuvre des recommandations ;
- ~ outil de gestion du service : logiciel d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation, du temps de travail des auditeurs, base de données répertoriant constats et recommandations (Renard, 2006 :333).

L'informatique pourra également permettre à l'auditeur de consulter les fichiers décrivant les états de gestion de l'entité à auditer, d'adresser les requêtes pour obtenir des données statistiques qu'il souhaite investiguer, extraire, analyser et tester.

Conclusion

Dans ce premier chapitre, nous venons de passer en revue la définition, les missions et objectifs de l'audit interne. Outre cela, nous avons détaillé d'une manière explicite les trois phases composant l'audit interne ainsi que les outils utilisés dans la méthodologie. Nous avons aussi fait une description du code de déontologie.

Dans le second, nous évoquerons l'évaluation d'une mission d'audit interne.

CHAPITRE 2 : EVALUATION D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE

Suite à ce chapitre, nous avons relevé que l'audit interne est aujourd'hui reconnu dans le monde entier comme étant une discipline à part entière dont la pratique obéit à une méthodologie acceptable de tous.

L'audit suit donc une démarche inductive et objective conçue sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérifications des faits et d'appréciation. Les auditeurs ne travaillent pas au hasard au gré de leur inspiration. Ils respectent une démarche qui nécessite une connaissance minimale de l'entité à auditer, connaissance qui sera complétée au fur et à mesure que se déroulera la mission (Mikol, 1999 : 127).

Cependant, dans ce second chapitre, nous évoquerons les référentiels de l'évaluation d'une mission d'audit interne, les critères d'évaluation ainsi que la démarche d'évaluation relative à notre mission. Enfin, nous parlerons de la conclusion d'évaluation.

2.1. Référentiels de l'évaluation d'une mission d'audit interne

Un référentiel est un système d'évaluation composé de normes. Il constitue une base de comparaison indispensable à la formulation du jugement (Ardouin & Lacaille, 2009 :78).

Pour ce qui est de l'évaluation d'une mission d'audit interne, il n'existe pas de référentiel standard. Comme référentiel, nous citerons non pas seulement les normes de l'audit interne, mais aussi le manuel d'audit interne et la charte d'audit.

2.1.1. Normes de l'audit interne

Le concept de norme, reconnu internationalement, permet d'exprimer l'opinion de la profession quant au comportement, dans l'exercice de ses missions, d'un professionnel normalement diligent. Raison pour laquelle un ensemble complet de normes pour la pratique professionnelle de l'audit a été établi.

Ces normes d'audit définissent les principes de base qui régissent le travail de l'auditeur interne. Elles fournissent donc un cadre général permettant de déterminer dans le détail les procédures d'audit et les pratiques à suivre pour la planification et l'exécution des différentes tâches d'audit.

De ce fait, selon IFACI, (2004 :2), les normes se composent des normes de qualification, des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre. La dernière des normes citées, est insérée dans les normes de qualification et de fonctionnement et concerne soit les activités d'assurance, soit les activités de conseil. C'est ainsi que pour mieux les appréhender, nous faisons état de leur présentation et de leur champ d'application.

2.1.1.1. Normes de qualification

Elles se répartissent en catégories : de normes de mission, pouvoirs et responsabilités ; des normes d'indépendance et objectivité ; des normes de compétence et conscience professionnelle et des normes de programme d'assurance et d'amélioration qualité.

- **1000-Mission, pouvoirs et responsabilités**

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne. C'est indiquer clairement que ce document fondateur doit être le premier acte de la création d'un service d'audit interne (Renard, 2010 :111).

- **1100-Indépendance et objectivité**

Les auditeurs internes sont indépendants lorsqu'ils peuvent exercer leur activité librement et de façon objective. L'indépendance permet aux auditeurs internes de porter des jugements sans partialité et sans préjugé. C'est ainsi qu'ils doivent exécuter leur mission avec la conscience d'apporter des conclusions honnêtes et sans compromis. Ils ne doivent pas se trouver placés dans des situations où ils se sentiraient incapables de porter des jugements professionnels objectifs.

Afin de cerner ce concept d'indépendance, nous énumérons l'idée émise par Gautier (2002 :159) : « L'indépendance dépend objectivement du positionnement de l'audit, qui doit occuper un rang suffisamment élevé dans la hiérarchie pour avoir l'autorité nécessaire vis-à-vis des audités. Ensuite, l'indépendance est une attitude intellectuelle, personnelle, d'objectivité. Pour moi, l'indépendance et l'objectivité sont intimement liées. »

Plus l'audit interne est indépendant de la direction, plus son jugement peut être objectif (Wilmots, 2002 : 66).

- **1200-Compétence et conscience professionnelle**

Le service d'audit interne et les auditeurs internes doivent exercer leurs responsabilités avec la compétence et le soin professionnel requis. Le directeur doit s'assurer pour chaque mission que les auditeurs désignés possèdent collectivement ou individuellement les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires pour mener correctement les travaux d'audit.

Selon Janickon (2002 :158), « la compétence professionnelle est relevée comme la clef de voûte de la qualité d'audit. Les compétences des auditeurs doivent être adaptées aux évolutions du secteur d'activité ».

La compétence professionnelle suppose donc deux volets :

Pour le service d'audit interne, il doit :

- ~ garantir que la compétence technique et la formation générale des auditeurs internes sont d'un niveau compatible avec les audits à effectuer ;
- ~ posséder les connaissances ; les aptitudes et les compétences techniques à l'exercice de ses responsabilités d'audit ;
- ~ garantir que les travaux d'audit interne sont supervisés de façon appropriée. Pour cela, il doit y avoir des instructions pour la planification et l'approbation du programme.

Quant aux auditeurs internes, ils doivent :

- ~ respecter le code de déontologie ;
- ~ posséder les connaissances, aptitudes et connaissances techniques nécessaires à la bonne exécution des travaux d'audit interne ;
- ~ disposer de bonnes qualités relationnelles et savoir communiquer efficacement ;
- ~ entretenir leurs compétences techniques par la formation continue ;
- ~ faire preuve de conscience professionnelle dans l'exercice de leur fonction.

Il est fort justement rappelé de ne pas confondre la compétence individuelle des auditeurs et la compétence globale du service. Pour ce dernier le complément par des recours extérieurs reste possible, à chacun d'en définir les limites (Renard, 2006 :97).

- **1300-Programme d'assurance et d'amélioration qualité**

Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne. Ce programme permettra un contrôle continu afin de s'assurer que l'activité d'audit interne ajoute de la valeur ajoutée aux opérations de l'organisation. Mais aussi garantir qu'elle est menée en conformité avec les normes et le code de déontologie.

C'est une exigence pour le responsable de l'audit. Est à méditer par beaucoup qui n'attachent pas à ces questions l'importance qu'il conviendrait. Et pourtant une revue d'assurance qualité tout les cinq ans n'est pas une contrainte excessive et serait un enrichissement certain (Ahouangansi, 2010 :882).

En somme, les normes de qualification définissent le savoir et le savoir être exigés de l'audit interne. Quant au savoir faire, il est décrit dans les normes de fonctionnement.

2.1.1.2. Normes de fonctionnement

Elles concernent la nature des activités du service d'audit interne et ses critères de qualité. Elles se composent de sept normes principales à savoir : les normes de gestion de l'audit interne ; les normes de nature du travail ; les normes de planification de la mission ; les normes d'accomplissement de la mission ; les normes de communication des résultats ; les normes de surveillance des actions de progrès ; les normes d'acceptation des risques par la direction générale.

- **2000-Gestion de l'audit interne**

Elle doit apporter une valeur ajoutée à l'organisation et les directives qu'elle contient sont les fondements d'une bonne gestion. On ne travaille pas sans prévision, elle permet de gérer les ressources et de disposer d'un outil de communication avec la direction. Ici, « le directeur de l'audit interne doit diriger et gérer son service de façon appropriée. Il doit établir des plans qui permettront au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités » (IFACI, 1997 :87).

- **2100-Nature du travail**

L'audit interne évalue les systèmes de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et contribue à leur amélioration.

Pour le management, l'audit interne doit aider l'organisation en identifiant et en évaluant les risques significatifs afin de contribuer à l'amélioration des systèmes de management des risques et de contrôle (IFACI, 2004:9).

Quant au contrôle, l'auditeur interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue. Enfin, il doit contribuer au processus de gouvernement d'entreprise en évaluant et en améliorant le processus par lequel on définit et on communique les valeurs et les objectifs, on suit la réalisation des objectifs, on en rend compte, et on préserve les valeurs.

- **2200-Planification de la mission**

Elle rappelle la définition des objectifs de la mission, le champ d'intervention de la mission, les ressources affectées à la mission.

- **2300-Accomplissement de la mission**

Cette norme rappelle les règles à suivre pour une conclusion fiable :

- ~ identification des informations fiables, pertinentes et utiles ;
- ~ analyse et évaluation des informations ;
- ~ documentation des informations.

Les auditeurs internes doivent identifier les informations nécessaires, fiables, pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs de la mission. De ce fait, ils doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées. Enfin, ils doivent documenter les informations pertinentes pour étayer les conclusions et les résultats de la mission.

- **2400-Communication des résultats**

Les auditeurs internes doivent communiquer rapidement les résultats de la mission.

La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions. Elle doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile (IFACI, 2004 :13).

La communication insiste donc sur la nécessité de l'existence d'éléments probants et la protection du secret professionnel.

- **2500-Surveillance des actions de progrès**

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ou que la Direction Générale a accepté de prendre le risque de ne rien faire.

L'audit interne doit surveiller la suite donnée aux résultats des missions de conseil conformément à l'accord passé avec le client donneur d'ordre.

- **2600-Acceptation des risques par la direction générale**

Lorsque le responsable de l'audit interne estime que la Direction Générale a accepté un niveau de risque résiduel qui est inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec elle. S'ils ne peuvent arrêter une décision concernant le risque résiduel, ils doivent soumettre la question au conseil d'administration aux fins de résolution.

2.1.1.3. Normes de mise en œuvre

Les normes de mise en œuvre sont facultatives et liées à la culture de l'entité à auditer. Rattachées aux deux précédentes normes, elles sont assorties d'une lettre qui définit le type d'activité auquel elles se rapportent.

2.1.2. Charte d'audit interne

Selon Gerbier (1996 :10), la charte « est un texte solennel, émanant de la plus haute autorité de l'entreprise, qui fixe les droits et les devoirs du service d'audit, constitue sa loi

fondamentale et autorise son développement ». La charte est un instrument de régularisation du pouvoir de l'audit qui doit être nécessairement, légitime pour être exerçable et encadré pour ne pas être arbitraire.

Ce document doit garantir les conditions d'indépendance de la fonction et protéger les audités contre tout excès. Elle doit aussi préciser les missions, objectifs, responsabilités et procédures de travail.

Elle couvre notamment :

- ~ la nature des missions couvertes ;
- ~ la programmation des missions et le rôle que peut avoir l'encadrement (la saisine de l'audit interne), ainsi que la compétence de l'audit interne (tous domaines ou exclusions éventuelles) ;
- ~ le déroulement d'une mission, vue des audités ;
- ~ le processus de validation des conclusions, la diffusion des rapports, la définition (donc la limitation) du droit de réponse ;
- ~ les responsabilités : les avis et recommandations de l'audit interne ne déchargent en aucune façon les personnes de l'organisation auditée des responsabilités qui leur sont assignés ;
- ~ le processus de suivi des recommandations ;
- ~ les points majeurs de déontologie (Schick ,2007 :28).

La présence d'une charte bien structurée est une garantie d'efficacité pour la fonction audit interne. La charte constitue donc la référence à partir de laquelle les différents partenaires de l'entreprise pourront juger de la réalité de cette fonction.

2.1.3. Manuel d'audit interne

À la différence de la charte d'audit, le manuel est à usage interne, tout comme la documentation à disposition des auditeurs et qui est à enrichir constamment à l'occasion de chaque mission d'audit. Il est exigé par la norme 2040.

Comme la charte d'audit, le manuel d'audit est un « document d'entreprise et qui va refléter l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne » (Renard, 2010 :418).

Ce document, sorte de bible du service, doit remplir trois objectifs :

- ~ définir de façon précise le cadre de travail ;
- ~ aider à la formation de l'auditeur débutant ;
- ~ servir de référentiel.

- **Définir le cadre de travail :**

Pour atteindre ce but le manuel comporte l'organigramme du service avec mention de son rattachement. Il contient les analyses de poste de tous les membres de l'audit interne afin que tous connaissent de façon précise la mission assignée à chacun. Il comporte également l'indication des pouvoirs et latitudes dévolus aux différents membres du service. Et, bien évidemment, il va comporter, en guise d'introduction, une copie de la charte et doit mentionner aussi les conditions générales de travail de l'auditeur :

- ~ dispositions relatives aux déplacements professionnels et aux remboursements de frais;
- ~ installation matérielle.

- **Aider à la formation de l'auditeur débutant :**

« Le premier contact de celui-ci avec le service d'audit interne doit être le manuel dont on lui remet un exemplaire. C'est à la lecture de ce document qu'il va découvrir les objectifs et spécificités de fonctionnement du service: ce sont les procédures de travail de l'audit interne » (Renard, 2010 :418).

- **Servir de référentiel :**

Pour ce faire, le manuel doit comporter un rappel des normes de l'IIA qui s'imposent à tous, ou à défaut un renvoi aux documents sur lesquels ces normes peuvent être consultées. Le manuel d'audit interne indique les normes spécifiques au service d'audit de l'entreprise.

Ces normes concernent :

- ~ le rappel des règles d'engagement et de gestion du personnel ;
- ~ les règles appliquées pour les voyages et déplacements ;

- ~ l'élaboration et la révision du plan ;
- ~ la méthodologie.

Tels sont les principaux points habituellement traités dans un manuel d'audit. Ce dernier doit être présenté et rédigé de façon pédagogique puisque sa justification est d'aider les auditeurs internes dans leur travail et faire en sorte que tous opèrent de la même façon.

2.2. Critères d'évaluation d'une mission d'audit interne

Un bon travail d'audit se mesure au nombre de recommandation qui sont mises en application, car cela reflète la qualité des relations que tissent les auditeurs avec les audités.³

Comme critères d'évaluation, nous avons choisi, la pertinence et qualité des recommandations, ainsi que le profil des auditeurs qui ont évalué une mission.

Néanmoins, d'autres critères existent, notamment l'impact de ces recommandations et de leur mise en application sur le coût global de production d'un bien ou service ou encore l'impact de ces recommandations sur l'augmentation du chiffre d'affaire. Il est donc nécessaire à chaque fois qu'une recommandation est formulée, de la quantifier ou de la valoriser. Ceci contribue à mieux vendre l'audit interne auprès de la Direction Générale.

2.2.1. Pertinence et qualité des recommandations

Les auditeurs internes débattent des conclusions et recommandations de la mission avec les responsables appropriés (IFACI, 2009 :32).

Afin de comprendre ce critère d'évaluation, nous pouvons calculer le ratio (recommandations refusés/ total des recommandations).C'est ainsi que nous allons déterminer le niveau de la mise en application des recommandations des rapports d'audit interne.

³ www.leconomiste.com/article/lauditeur-interne-preoccupe-par

Une recommandation de qualité doit donc être à la fois acceptable avec son plan d'actions associé, suivie par un responsable identifié, dans les délais et avec une économie pertinents (Araujo, Leclercq & Reynaud, 2008 :188).

Selon Schick & Lemant (2001 :211), « l'audit interne doit être jugé sur ses recommandations et non sur ses constats, et plus précisément sur les recommandations mises en œuvre ». Pour eux, l'efficacité du service d'audit interne est le nombre de recommandations non seulement acceptées mais appliquées.

2.2.2. Le profil et la compétence des auditeurs

Concernant le profil des auditeurs, la tendance va de plus en plus vers la polyvalence. Les auditeurs demeurent cependant, sans être nécessairement de bons gestionnaires, des spécialistes maison (Iacolare, 2010 :80).

L'auditeur interne est un professionnel dont les multiples compétences permettent d'atteindre ses objectifs. D'ailleurs, la norme professionnelle 1210 précise que les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. De plus la norme professionnelle 1230 souligne que : « les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue ».

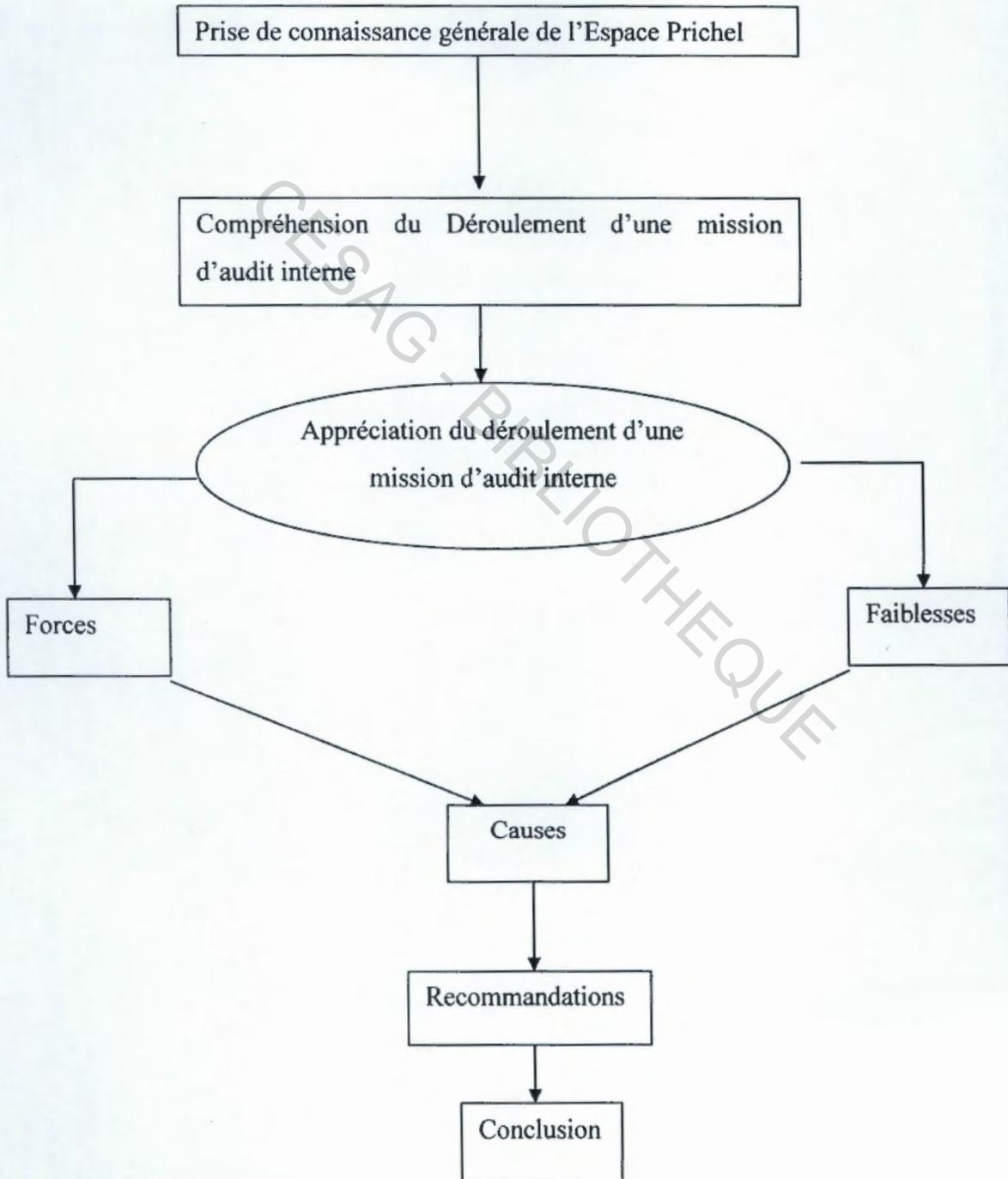
L'auditeur doit alors dégager des critères de jugement et d'évaluation, ce qui suppose une bonne connaissance du milieu à diagnostiquer, chose qui ne peut s'acquérir que par la spécialisation ou par l'expérience.

Les auditeurs doivent s'intéresser au fonctionnement de ce qu'ils auditent et comprendre rapidement ce qui cloche. Dans le cas des situations délicates, ils doivent détecter les pistes d'améliorations, identifier les comportements délinquants. Leur capacité de dialogue leur permet de confronter de manière pertinente les collègues qu'ils rencontrent.

2.3. Démarche d'évaluation d'une mission d'audit interne

Afin de développer un cadre référentiel pour l'évaluation d'une mission d'audit interne, nous choisissons d'élaborer une démarche cohérente. Cette démarche s'établira à partir de la figure ci-dessous.

Figure 1 : Démarche d'évaluation d'une mission d'audit interne



Source : nous-même

2.3.1. Prise de connaissance générale de l'Espace Prichel

Il n'y a pas de méthode d'audit qui ne commence par la connaissance des processus ou des activités que l'on doit auditer (Iacolare, 2010 : 12).

Cette étape est fondamentale pour tous les travaux d'évaluation. De ce fait, il faut une compréhension suffisante de la structure, l'historique, l'environnement, les moyens et les problèmes particuliers de l'entreprise.

Diverses méthodes peuvent être employées à ce stade pour recueillir des informations sur l'entreprise. Nous avons : l'entretien avec les responsables de l'entreprise, visite de l'entité et des bureaux, etc.

2.3.2. Compréhension du Déroulement d'une mission d'audit interne

Cette compréhension du déroulement constitue un facteur essentiel pour la réussite de l'évaluation de notre mission. Lors de l'exécution de notre mission, nous allons appréhender le déroulement de la mission dans l'ensemble.

2.3.3. Appréciation du déroulement d'une mission d'audit interne

Nous veillerons à l'application de certains éléments, qui ont des impacts sur la réalisation d'une mission d'audit interne. Pour cela nous devons nous assurer du respect des référentiels de l'audit interne tel que : les normes, le code de déontologie de la profession, les moyens de l'audit interne, etc.

Cette appréciation a pour objective de déterminer les points forts et faibles de l'évaluation d'une mission d'audit interne lié au processus achat.

- **Forces**

Elles correspondent à l'ensemble des bonnes pratiques de la méthodologie de l'audit observées durant le déroulement de la mission.

- **Faiblesses**

Elles résideront dans la mauvaise ou la non utilisation, le non respect des normes d'audit. A cela s'ajoute l'absence de certains éléments qui ont des impacts considérables dans la

qualité et la réussite de la mission. Il peut s'agir, des faiblesses au plan du contrôle interne (mauvaise organisation, etc.). Et, ce sera à l'issue de ces dernières que nous aurons à formuler des recommandations qui ne vont pas exclure les forces afin de les améliorer.

- **Causes**

Par causes, nous entendons l'ensemble des preuves qui matérialisent les points forts ainsi que les points faibles dans la conduite de la mission.

- **Recommandations**

Elles constituent l'ensemble des solutions que nous proposons afin de faire face aux conséquences potentielles ou réelles qui peuvent découler des points faibles.

2.4. Conclusion de l'évaluation

Il s'agira de faire le point sur l'évaluation de la mission afin de formuler des recommandations sur l'ensemble du déroulement de la mission.

Pour effectuer cette évaluation, nous allons adopter une méthodologie d'étude qui va orienter le travail sur le terrain.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de connaître les différentes rubriques sur lesquels va se baser notre jugement afin d'évaluer l'ensemble de la mission réalisée au sein de l'Espace Prichel.

Ainsi, étant en possession des éléments nécessaires pour évaluer notre mission, nous proposons à présent une méthodologie d'étude. Ceci, afin de réaliser la collecte de données une fois sur le site de mission.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE D'ETUDE

Dans toute tâche bien construite, il y a toujours une ligne directrice qu'il faut suivre, une voie qu'il faut arpenter : c'est la méthodologie. La méthodologie se définit comme étant la démarche rationnelle pour arriver à la démonstration ou encore un ensemble de méthodes appliquées à un domaine de recherche. C'est un facteur essentiel de l'atteinte de façon efficiente des objectifs fixés (Kaboré, 2003 : 36).

C'est ainsi, qu'à la suite de notre revue de littérature comme l'indique les chapitres précédents, nous avons décidé de dérouler une méthodologie d'étude.

3.1. Méthodologie d'étude d'une mission d'audit interne

Après avoir présenté notre approche d'évaluation, et avant de procéder à l'évaluation d'une mission d'audit réalisée au sein de la laiterie Espace Prichel, il nous semble opportun de présenter notre méthodologie de recherche. Elle comprendra :

- ~ le modèle d'analyse ;
- ~ la méthode de collecte de données ;
- ~ la méthode d'analyse de données.

3.1.1. Modèle d'analyse

Il serait utile de définir les composantes et les indicateurs de mesures, avant d'établir le modèle d'analyse. Le modèle d'analyse que nous avons retenu pour l'évaluation d'une mission d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel, se présente en figure 2.

3.1.1.1. Composantes

Les composantes encore appelées variables sont soit dépendantes ou indépendantes compte tenu des rôles qu'elles jouent dans la relation.

La variable dépendante représente le phénomène que l'on cherche à expliquer. Elle correspond dans le cadre de notre étude à la méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne.

Les variables indépendantes ont une caractéristique relativement stable et une influence considérable sur la méthodologie d'audit. Il s'agit du référentiel d'audit, des différentes missions d'audit interne, des outils et techniques, ainsi que des moyens utilisés.

3.1.1.2. Indicateurs de mesures

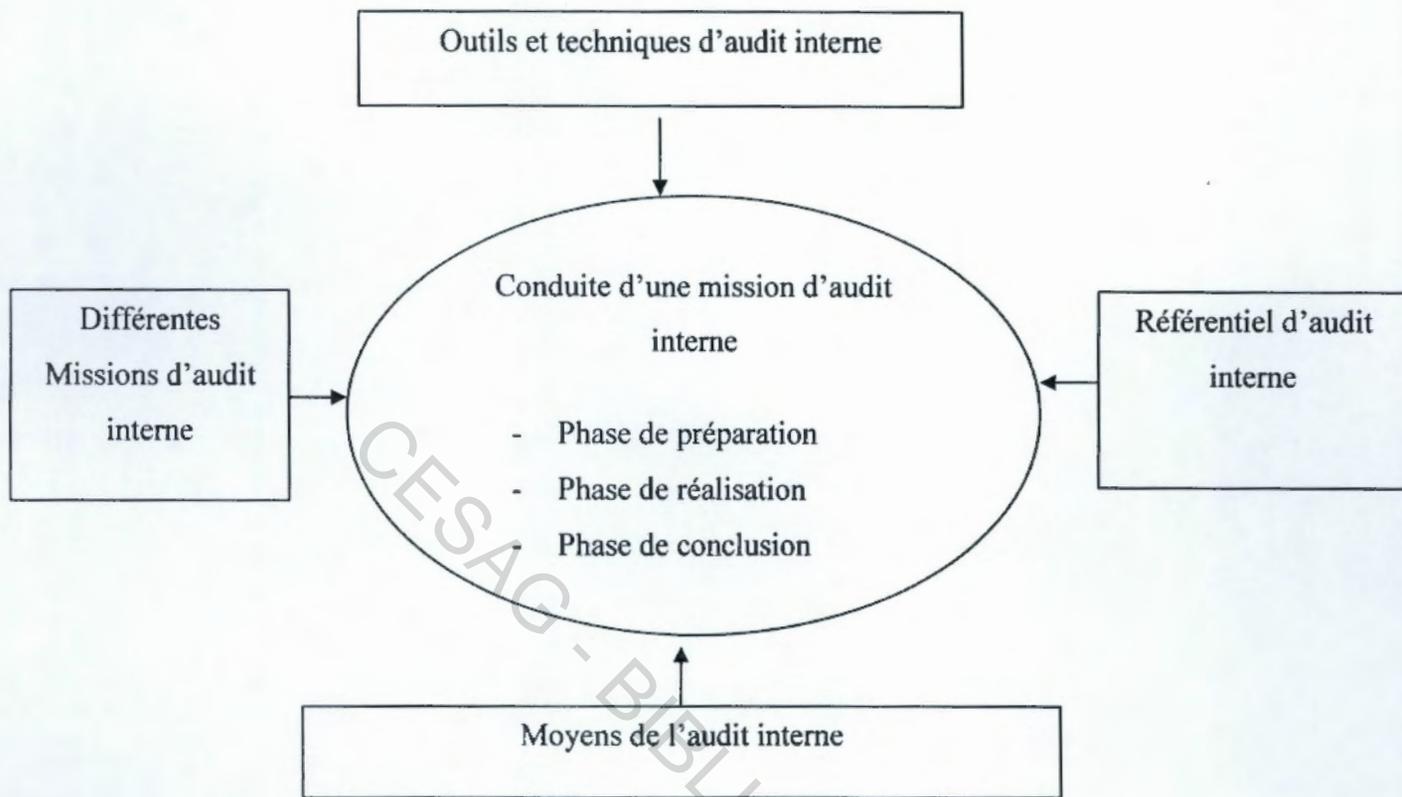
Lors de la réalisation des missions d'audit interne, les auditeurs ont besoin d'un référentiel d'audit interne afin de connaître : la limite de leur responsabilité, la confidentialité des informations. Aussi, pour mesurer cette variable, nous allons porter un jugement sur la conformité et la régularité par rapport au référentiel généralement admis.

L'utilisation des outils et techniques d'audit est un moyen efficace pour obtenir des éléments probants et concourir à la bonne réalisation d'une mission d'audit. Il s'agira de porter un jugement de valeur quant à l'adoption de certains outils au détriment d'autres. Ceci afin d'éviter l'utilisation des outils qui s'avèreraient plus adéquats ou la non utilisation de certains qui à notre avis aboutiraient à un meilleur résultat.

Une attention sera également portée sur les moyens matériels, logistiques et humains pour l'accomplissement de la mission en plus du plan d'audit et programme de travail.

Etant conçue comme une relation de cause à effet, il faudrait qu'on puisse démontrer cette relation. Pour cela, nous avons opté pour le modèle d'analyse ci-après.

Figure 2 : Modèle d'analyse



Source : nous- mêmes

Il ressort de ce modèle d'analyse le tableau qui déroule les différentes variables avec leurs modalités de mesures (tableau 1).

Explication du modèle d'analyse

Notre modèle d'analyse comporte une variable dépendante et quatre variables indépendantes. Pour développer ces différentes variables, nous parlerons dans un premier temps des variables dépendantes et dans un second plan des variables indépendantes.

- **Variable dépendante**

La conduite d'une mission d'audit interne a été retenue comme une variable dépendante. Cette variable nous permettra de mettre à la disposition du service d'audit interne, une démarche d'audit interne cohérente, objective et efficace.

- **Variable indépendante**

Dans notre mémoire, les variables suivantes ont été retenues comme variable indépendante : le référentiel d'audit interne, les différentes missions d'audit interne, des outils et techniques, ainsi que des moyens utilisés.

- **Référentiel d'audit interne**

Le référentiel d'audit interne constitue l'un des documents que l'entreprise doit disposer pour mener de façon efficace les objectifs qui leur sont assignés.

Au cours de la réalisation des missions d'audit interne, les auditeurs ont besoins de ce référentiel pour connaître : la limite de leur responsabilité, la confidentialité des informations, tous ceux que l'entreprise attend d'eux.

Pour ce qui est des modalités de mesure de cette variable, nous nous assurerons de la régularité et de la conformité par rapport au référentiel généralement admis.

- **Différentes missions d'audit interne**

Afin de pouvoir mener à bien son travail, l'auditeur doit connaître la mission qu'il doit mener. Dans notre cas, notre mission est cernée vers celle de l'audit opérationnel.

- **Outils et techniques de l'audit interne**

Les outils sont des moyens de recherche permettant à un auditeur de saisir et de traiter efficacement les informations utiles. Sans être exhaustif, nous allons prendre : l'observation physique, la narration, la reconstitution, la vérification et rapprochements divers, la grille de séparation des tâches et la confirmation.

Ces outils vont, contribuer, favorablement à la réalisation d'une mission efficace.

• **Moyens de l'audit interne**

Les moyens constituent un élément indispensable dans la réalisation d'une mission d'audit interne. Pour mener une mission efficace, il faut nécessairement :

- ~ des ressources humaines en quantités et en qualités ;
- ~ des documentations de sources diverses et actualisées ;
- ~ des matériels de travail adaptés...

Ces moyens d'audit seront appréciés en fonction de leurs qualités et de leurs quantités. L'absence d'un des éléments cités ci-dessus, peut constituer un impact pour la réalisation d'une mission efficace.

Tableau 1 : Modalité de mesures des variables

	Variables	Eléments	Indicateurs	Mesures
Variables dépendantes	Déroulement de la mission	Phase de préparation	Prise de connaissance de l'entité	Méthode de la réalisation de la prise de connaissance générale de l'entité
			Analyse des risques et tableaux des forces et faiblesses apparentes	Pertinence de l'analyse des risques et tableaux des forces et faiblesses apparentes
			Rapport d'orientation	Elaboration du rapport d'orientation
		Phase de réalisation	Réunion d'ouverture	Le contenu de la réunion d'ouverture
			Programme de vérification	Elaboration d'un programme de vérification
			Feuille de couverture	Utilisation des feuilles de couverture
			Travaux sur le terrain	Efficacité de la réalisation de ces travaux
		Phase de	L'ossature du rapport	Le contenu de l'ossature de rapport
			Compte rendu final sur	Le déroulement du compte

		conclusion	le site	rendu final sur le site
			Rapport d'audit interne	Pertinence du rapport
Variables indépendantes	Outils et techniques de l'audit interne	Outils de description	Connaissance des différents outils	Utilisation des outils de description
		Outils de diagnostic		Utilisation des outils de diagnostic
		Outils de validation		Utilisation des outils de validation
		Outils informatiques		Utilisation des outils informatiques si nécessaire
	Référentiel d'audit interne	Norme de l'IIA pour la pratique de l'audit interne	Application	Conformité, régularité et respect
		Code de déontologie	Connaissance	Respect et conformité
	Moyens de l'audit interne	Charte de l'audit interne	Disponibilité d'une charte d'audit interne dans le service audité	Compréhension des droits ; des devoirs et la déclaration de la responsabilité de l'audit interne par les audités
		Manuel d'audit interne	L'existence du manuel d'audit interne	Le contenu du manuel de l'audit ; Le respect du manuel au cours de la mission

Source : nous même à partir de la revue littérature

3.1.2. Méthode de collecte de données

Il s'agira pour nous de présenter les outils retenus pour réaliser notre travail dans la pratique. Pour cela, nous avons retenu : l'observation, l'analyse documentaire, les entretiens, la narration par l'audité, la grille d'analyse des tâches, et les interviews.

- **L'observation**

La technique d'observation sera utilisée pour voir comment la mission d'audit est réalisée réellement par les auditeurs sur le terrain.

Nous allons observer le déroulement de la mission afin de percevoir l'application de la méthodologie ainsi que des outils et techniques mis en œuvre pour l'effectuer. Il s'agira d'observations participatives.

- **L'analyse documentaire**

Elle consistera à consulter les documents susceptibles de nous aider à mieux comprendre le déroulement de la mission.

Nous aurons donc à consulter si possible :

- ~ l'organigramme fonctionnel de la laiterie Espace Prichel ;
- ~ le manuel d'audit ;
- ~ le plan de mission et le programme de travail ;
- ~ la charte d'audit.

Nous ne pouvons, nous arrêter là. De ce fait, nous consulterons aussi tout autre document qui pourrait nous fournir d'amples informations afin de bien mener notre étude.

- **Les entretiens**

Il s'agit d'entretiens individuels réalisés, pour la plupart du temps, avec l'équipe d'audit pendant la mission. Ils portent sur l'organisation et l'exécution de la mission, les techniques d'audit utilisées. Ces entretiens nous ont permis d'approfondir notre compréhension des travaux effectués au cours de la mission.

- **La narration par l'audité**

Cette technique a été utilisée dans le but d'avoir une description générale sur le processus d'achat. Nous nous sommes contentés d'écouter et de noter. C'est ainsi que nous avons créé un bon climat de travail entre l'audité et nous. Dans cette technique, on trouve

toujours plus que ce qui était attendu et bien des renseignements sont à mettre de côté pour une utilisation ultérieure.

- **La grille d'analyse des tâches**

Afin de connaître la répartition du travail au sein de la laiterie Espace Prichel, nous allons établir une grille d'analyse des tâches relative au processus d'achat. La lecture de cette grille va nous permettre de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède. A cela s'ajoute aussi la détection des cumuls de fonction.

- **Les interviews**

L'interview est un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées, etc., et de divulguer la teneur de l'entretien. L'interview est très importante pour une qualité des informations spécifiques recherchées. Des différentes interviews ont été réalisées avec les différents responsables opérationnels de l'Espace Prichel afin d'obtenir des informations sur le déroulement des activités.

3.1.3. Méthode d'analyse des données

L'analyse des données va nous permettre de faire la comparaison entre les informations recueillies lors de l'analyse documentaire, de l'observation et de la méthodologie d'audit développée dans la partie théorique. Enfin, elle nous servira de base pour le travail d'appréciation qui se fera en aval.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis d'appliquer une méthodologie afin d'évaluer notre mission au sein de la société Espace Prichel. Dans cette mesure, nous allons nous assurer du respect des différentes rubriques (modèle d'analyse, méthode de collecte et d'analyse de données) mentionnées une fois le travail sur le terrain.

Conclusion de la première partie

Le cadre théorique nous a permis de mieux cerner les contours de notre étude. L'audit interne à travers cette revue littéraire occupe une place essentielle dans une société au vu de ses objectifs, ses missions, sa méthodologie, d'une façon générale de ses fondements.

Le service d'audit interne imposé en grande partie par les faillites incessantes dans les sociétés dues pour l'essentiel à l'incompétence des dirigeants ou à une évolution rapide de l'environnement mal maîtrisé, s'impose aujourd'hui comme leitmotiv du développement harmonieux de ceux-ci. Ainsi, donc, de par ses fondements tels que énoncés dans cette partie de notre étude qui vient de s'achever, l'on serait tenté de poser plusieurs questions :

- ~ comment fonctionne le service d'audit interne?
- ~ comment se déroule une mission d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel?
- ~ comment pouvons-nous analyser une mission d'audit interne?
- ~ et quels en sont les recommandations pertinentes à faire?

La deuxième partie de notre étude, appelée cadre pratique, nous emmènera à trouver des réponses à nos préoccupations. Ce cadre consistera à apprécier l'application de la méthodologie d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel.

DEUXIEME PARTIE :
EVALUATION D'UNE MISSION D'AUDIT
INTERNE AU SEIN DE LA LAITERIE ESPACE
PRICHEL

Introduction de la deuxième partie

Après la clôture de notre partie théorique, nous allons aborder dans cette deuxième partie le cadre pratique qui sera consacré à l'étude de notre thème.

A partir des questionnaires que nous avons administrés et des interviews qui ont été accordées par les différents responsables des organisations, nous avons pu nous faire une idée sur les caractéristiques et l'importance de nos travaux. Ce deuxième volet de notre étude, sera consacré exclusivement à la présentation de nos résultats recueillis, auxquels nous ajouterons une analyse conséquente en vue de pouvoir faire ressortir l'essentielle et surtout le but du choix de notre thème.

La complexité de cette présentation et les analyses nous a emmené à faire un découpage de cette phase pratique en trois chapitres.

Dans le premier, il sera question de faire la présentation de l'Espace Prichel. Le second, portera sur le déroulement d'une mission d'audit interne au sein de celle-ci. Enfin, dans le troisième et dernier nous analyserons une mission et suggérerons des recommandations.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'ESPACE PRICHEL

Dans ce chapitre, il est question de faire la description de l'entreprise faisant l'objet de notre investigation à savoir la laiterie Espace Prichel. Ainsi, dans un premier temps, nous ferons une présentation générale de l'entreprise à travers quelques chiffres clés.

Dans un deuxième temps, nous décrivons l'organisation interne de l'entreprise, à travers son organigramme et les principales tâches des organes de direction.

Cependant, une attention particulière sera portée au service d'audit en ce qu'il nous aura donné un aperçu de ce que cette fonction a pour missions et objectifs à atteindre.

4.1. Présentation générale

Créée en 2002, Espace Prichel est une société spécialisée dans l'industrie des produits laitiers et dérivés. Immatriculée au registre du commerce et du crédit mobilier sous le numéro : RCCMCG/BZV/08B, Espace Prichel innove de façon continue en créant des produits sains et équilibrés qui répondent aux besoins et aux attentes du consommateur congolais. Elle a pour dénomination SARL.

Son siège est situé au 237 rue Mbama Bacongo case De gaule Brazzaville Congo, à 100 mètres du fleuve Congo.

La laiterie est deuxième en termes de part de marché après BAYO. Elle a une gamme de produits différenciés, à savoir:

- ~ le yaourt aromatisé en pot de 125 et 250ml ;
- ~ le yaourt nature en pot de 125ml ;
- ~ le lait caillé en sachet de 150ml.

Des produits cités ci- dessus, le plus rentable est le yaourt aromatisé en pot de 125ml.

Elle est également certifiée ISO 9001 :2000 , pour le développement, la fabrication, la vente et la livraison des produits laitiers.

Cette société a été créée avec objet principal la fabrication des produits laitiers. Les objectifs fixés sont de donner aux consommateurs Congolais et précisément Brazzavillois

d'autres variétés de produits laitiers du moment qu'avant sa création, une seule société était présente dans le secteur laitier.

Un autre objectif était de développer le secteur de l'agro-alimentaire par la transformation des produits agricoles.

4.2. Organisation de la société Espace Prichel

L'organisation de la laiterie se décline sous son capital, sur l'administration mais aussi également sur ses moyens humains.

4.2.1. Capital social de l'Espace Prichel

L'Espace Prichel est une société à responsabilité limitée au capital de 8.000.000 Fcfa reparti comme suit :

- ~ 50% pour madame Bouanga Kongo
- ~ 50% pour madame Tamba Yari Claudine.

Avec ce capital, l'Espace Prichel a réalisé un bénéfice de 400 millions de Fcfa en 2010.

4.2.2. Administration de la laiterie

L'organisation administrative de la société relève en son sein un directeur général ayant pour rôle de préciser les orientations et objectifs de la société.

4.2.3. Moyens humains

A la laiterie Espace Prichel, les ressources humaines sont considérées comme la richesse de la société grâce à leurs compétences et leurs savoir faire ; dans le même objectif, l'effort de formation s'intensifie, se basant sur des méthodes avancées d'évaluation.

Actuellement, la société compte 64 employés liés à elle par un contrat de travail, enregistrés à la sécurité sociale. Elle compte en plus 8 prestataires et 2 stagiaires.

4.3. Structure opérationnelle

Dans l'organisation de la société, au sommet il y'a le gérant qui est également Directeur Général de la société, ensuite, il y'a cinq directions. A cela, s'ajoute le service d'audit interne que le Directeur n'a pas voulu ériger en direction.

On peut donc citer :

- ~ la Direction Générale ;
- ~ la Direction Technique ;
- ~ la Direction Commerciale ;
- ~ la Direction Marketing ;
- ~ la Direction Administrative et Financière.

Afin de répondre aux changements de l'environnement dans lequel elle opère, la société Espace Prichel se réclame une organisation souple et harmonieuse (voir organigramme en annexe 1).

4.3.1. Direction Générale

La Direction Générale assure la gestion quotidienne de la société. Elle gère et organise tout le service de la laiterie suivant une politique générale à travers :

- ~ l'organisation des réunions régulières concernant les problèmes rencontrés au niveau de la production et la qualité, mais aussi bien dans d'autres services ;
- ~ l'instauration d'une procédure claire à suivre par les services de production et commercialisation.

Elle regroupe:

- ~ le Secrétariat Général qui s'occupe du classement des archives, de la coordination administrative entre les différentes directions, de la réception et la transmission du courrier, etc. ;
- ~ le service d'audit interne qui s'assure du respect des procédures mises en place au niveau de la laiterie.

4.3.2. Direction Technique

La Direction Technique assure toutes les activités techniques contribuant à la bonne marche de la laiterie Espace Prichel. Elle dirige trois sous-directions. Pour ce faire, elle coordonne toutes les activités de chaque sous-direction à savoir :

- ~ production ;
- ~ entretien ;
- ~ mécanique.

La production concerne toutes les activités liées à la conception, et à la fabrication des produits laitiers. Le processus de fabrication de ces produits est soumis à un contrôle sévère de qualité. Ce contrôle consiste, d'une part à faire des examens physicochimiques préliminaires permettant de s'assurer de la qualité du lait tout au long du processus de production et d'autre part, de veiller sur la tenue de l'hygiène au sein de la laiterie.

Etant donné la variété et le nombre important des machines utilisées, il est nécessaire d'avoir une équipe qui veille sur l'état des machines pour que celles-ci soient toujours en bonne état. C'est le rôle de la sous direction entretien.

La société dispose de huit véhicules de distribution, plus cinq autres véhicules de service. Cette organisation a permis à la laiterie d'avoir une équipe de mécanicien composée de deux travailleurs. Nous avons rattaché à cette direction la sous direction mécanique parce que les mécaniciens interviennent beaucoup dans plusieurs travaux d'entretien des machines.

Ceci s'est donc fait avec une expérience grandissante et le regard tourné vers la technologie.

4.3.3. Direction Commerciale

En plus des opérations courantes à savoir l'achat des produits de première nécessité et la vente des produits fabriqués par la société, cette direction fournit des informations sur le type de produit désiré sur demande du client. Il fait aussi des estimations de la demande pour informer la sous-direction production de ce qui permettrait à cette dernière d'organiser ses plans de productions.

Cette direction est le premier responsable de l'état du stock des produits laitiers c'est pour cela qu'il donne beaucoup d'importance au contrôle quantité. Aussi bien les quantités sorties du stock (commandes) que celles entrées en stock (production). Ainsi il contrôle et calcule la quantité des produits détruits par des vendeurs et des clients pour faciliter la facturation au niveau du service comptable.

Sans oublier que cette direction assure la gestion quotidienne des fichiers clients et vendeurs afin de calculer le nombre des recettes par vendeur ou bien par clients et par produit.

4.3.4. Direction Marketing

La densité de son réseau de distribution permet à chaque congolais de trouver, en tout endroit et à tout moment, ses produits laitiers préférés. Cette direction a donc pour tâche de mieux connaître le marché des produits laitiers ainsi que les attentes et comportements d'achat des consommateurs pour aider la société à élaborer sa stratégie commerciale.

La position de leader se confirme à la société Espace Prichel. En effet, par la qualité de ces ressources humaines, la quête de l'innovation visant l'amélioration de la productivité et des méthodes de satisfaction du consommateur, la laiterie mène à bien, avec pertinence, une grande part de marché.

4.3.5. Direction administrative et financière

La Direction administrative et financière est chargée de l'administration de la laiterie ainsi que de sa comptabilité.

Pour ce qui est de l'administration, le Directeur en charge a pour mission de s'assurer de la bonne tenue de toutes procédures administratives. A ce titre, il coordonne et organise la gestion courante et prévisionnelle du personnel de la laiterie. Cette direction a aussi en charge l'établissement des contrats et décisions de recrutement, de titularisation, d'avancement, de promotion et de cessation d'activité. Outre cela, il est aussi chargé de l'application des textes réglementaires relatifs à la laiterie.

Quant à la comptabilité, elle s'occupe du traitement des données comptables. Pour cela, le Directeur en charge est tenu de l'application des principes comptables. Cette direction a aussi pour mission de réaliser les inventaires des magasins et du patrimoine de la laiterie.

L'élaboration du budget ainsi que le suivi de son exécution sont du ressort de cette direction.

4.4. Organisation du service d'audit interne

L'audit dans une organisation tant sur le plan national qu'international se structure de la même façon. Il reste généralement attaché hiérarchiquement à la Direction Générale donc dépend directement de cette dernière. Par ailleurs, il fonctionne de façon parallèle face aux autres fonctions de l'entreprise.

La société Espace Prichel, faisant l'objet de notre cible se conforme à cette pratique.

4.4.1. Structure Organisationnelle

Constitué d'un auditeur, le service d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel, fut implanté à partir de l'an 2010 par la direction générale. Ceci, dans le but de lui fournir un nouvel outil de gestion adéquat pouvant lui permettre de contrôler efficacement l'ensemble de ces activités. Le service est donc à sa première génération d'auditeur.

Ce service est chargé de réaliser toutes les missions d'audit interne se déroulant au sein de la laiterie selon leur plan annuel d'audit.

4.4.2. Missions du service

L'audit interne a pour objet d'assurer la vérification de l'application de l'ensemble du dispositif de contrôle mis en place par la Direction Générale. Il doit fournir à la direction générale et aussi aux responsables hiérarchiques concernés une opinion indépendante et une assurance raisonnable sur la régularité et l'efficacité des opérations. C'est ainsi qu'à partir d'une cartographie des activités et des risques, le service prend l'engagement d'auditer l'ensemble du périmètre de l'entité selon un cycle adapté.

Il procède aussi à des audits inopinés c'est-à-dire non programmés, effectués à la demande de la direction générale de l'entité en vue de pouvoir améliorer les performances de l'entreprise et éviter d'éventuelles malversations.

4.4.3. Moyens du département d'audit interne

Disposant de deux ordinateurs bureautiques, le service d'audit interne utilise ses matériels en cas de besoin de rédaction de rapport de mission ou encore d'autres fins contribuant à la bonne marche de la société.

En son sein, on trouve aussi, le code de déontologie, les normes de l'IIA et certains ouvrages d'audit et contrôle de gestion.

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons énuméré de façon claire le fonctionnement de la laiterie Espace Prichel mais aussi de son service d'audit interne.

Ainsi donc, après cette brève description, nous allons décrire la conduite d'une mission au sein de celle-ci. Ceci, afin de s'assurer du respect de la méthodologie d'audit.

CHAPITRE 5 : DEROULEMENT D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE AU SEIN DE L'ESPACE PRICHEL

Ce chapitre va nous permettre de passer à la phase pratique de notre étude. Nous allons suivre toute la méthodologie d'audit et les méthodes de collecte des données énoncées dans le chapitre précédent traitant du modèle d'analyse. L'objectif de ce chapitre est de décrire l'existant afin qu'une analyse minutieuse soit faite dans le souci de redynamiser le fonctionnement de l'audit interne.

Le service d'audit interne de la laiterie Espace Prichel est rattaché hiérarchiquement à la Direction générale. Service ayant à sa tête un chef qui rend compte au directeur général. La mission à laquelle nous avons participé au sein de la laiterie a porté principalement sur l'appréciation de la qualité du dispositif de contrôle interne existant au processus d'achat.

Par ailleurs, ayant participé à une mission d'audit interne au sein de la laiterie, nous pouvons affirmer le respect des phases suivantes :

- ~ 1^{ère} phase : préparation de la mission ;
- ~ 2^{ème} phase : réalisation de la mission ;
- ~ 3^{ème} phase : conclusion de la mission.

5.1. Préparation de la mission

Nous avons préparé l'audit du 08/01/2012 au 10/01/2012 sous la supervision du chef de Département achat de la société Espace Prichel.

Cette phase de préparation a mis en exergue les points suivants :

- ~ obtention de l'ordre de mission ;
- ~ prise de connaissance du département achat faisant l'objet d'audit ;
- ~ analyse des différents risques liés au processus d'achat.

5.1.1. Obtention de l'ordre de mission

Comme toute mission d'audit, nous avons obtenus l'ordre de mission de la part de la Direction Générale. Cet ordre nous a permis d'avoir accès directement avec le département à auditer.

5.1.2. Prise de connaissance

Des entretiens ont été effectués avec le Directeur de la société ainsi qu'avec le chef de département d'achat. Ceci dans le souci de les édifier sur l'objet de la mission et obtenir leur avis.

Dans le cadre de la recherche d'information et de documents, nous avons reçu de la part du chef de département des achats des documents. Cela nous a permis d'avoir une idée générale de la société ainsi que du cycle audité.

Pour ce qui est de la description du processus d'achat, nous avons jugé important d'établir le narratif des procédures d'achats dans la phase de réalisation de la mission et plus précisément lors des entretiens.

Ces documents étaient :

- ~ l'organigramme de la société ;
- ~ des documents de statistiques sur l'évolution de l'activité antérieure ;
- ~ le manuel des procédures d'achat ;
- ~ les procédures des règlements des factures fournisseurs ;
- ~ les procédures d'élaboration du budget ;

5.1.3. Analyse des différents risques

Au cours de notre analyse, nous avons relevé les différents risques suivants :

- ~ risques liés aux achats réalisés à des conditions défavorables ;
- ~ défaut d'optimisation des coûts de revient ;
- ~ mauvaise qualité du produit ou de la prestation ;
- ~ mauvais choix des fournisseurs dans l'approvisionnement du lait et du sucre, etc.

5.2. Réalisation de la mission

Afin de bien mener notre mission, nous avons été obligé cette fois-ci de mener des travaux dans l'objectif de nous assurer de l'existant sur le terrain. C'est ainsi que cette phase a mis en exergue :

- ~ une réunion d'ouverture ;
- ~ l'entretien ;
- ~ observation ;
- ~ évaluation du contrôle interne ;
- ~ tests de permanence ;
- ~ élaboration des pré-constats.

5.2.1. La réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture s'est déroulée pendant trente minutes (30min) en présence du personnel destiné aux achats, le responsable qualité des produits et l'audité. Pendant cette réunion, un rappel sur les principaux objectifs a été fait à savoir :

- ~ l'assurance que la demande d'achat a été établie par une personne habilitée et surtout autorisée par un responsable hiérarchique bien défini ;
- ~ l'existence d'un budget alloué au service achat ;
- ~ l'assurance que l'achat établi répond bien aux conditions générales d'achats préétablies dans le manuel d'achat de la laiterie.

Au cours de cette réunion, le chef de mission a présenté aux audités, notre équipe composée de trois personnes.

5.2.2. L'entretien

Conduire efficacement un entretien d'audit est un exercice de style dont la réussite va dépendre de nombreux facteurs. A partir du guide d'entretien, nous avons posé les différentes questions (annexe 2) qui ont été préparées.

Début : 10h30mn

Fin : 13h10mn

Date : 11 au 12 /01/2012

Tableau 2 : Liste des différentes personnes interviewées

Numéro d'ordre	Département
01	Le chef du département achat
02	Le chef service financier
03	Le responsable des approvisionnements
04	Le responsable qualité du produit
05	Le responsable marketing
06	Le responsable des ventes
07	Le directeur administratif et financier

Source : nous même

Afin d'acquérir une meilleure compréhension du processus achat, des différents entretiens, il ressort l'ensemble des constatations et affirmations telles exprimées par les responsables. C'est ainsi, que nous avons eu à faire le narratif ci-dessous.

- **Emission des demandes d'achats**

Les demandes d'achats sont préparées par l'émetteur et doivent être obligatoirement signées par la direction concernée, le chef du département achat et le responsable des approvisionnements.

L'émission des demandes d'achats est obligatoire pour toutes les commandes. Lors de l'émission de la demande d'achat, les informations suivantes doivent figurer : le service demandeur, la désignation des articles à acheter, la numérotation de l'émission de la demande d'achat, l'imputation (des codes analytiques permettent d'affecter chaque dépense à un budget), et le délai de livraison (ceci figurera sur le bon de commande).

- **Circuit des demandes d'achats**

Pour être valable, la demande d'achat, doit être admise par le chef du département achat, le responsable des approvisionnements et la direction générale.

Il existe des procédures exceptionnelles, relevant un caractère d'urgence d'un achat d'une fourniture. De ce fait, la commande pourra se faire directement par la direction émettrice

de la demande d'achat. Ceci, tout en avisant le chef du département achat ou le responsable des approvisionnements. Cependant, une régularisation par demande d'achat sera aussitôt mise en place afin d'en informer par écrit la direction générale.

- **Etablissement des bons de commandes**

Les bons de commande sont émis par le service achat. L'émission du bon de commande prend effet après signature de tous les intervenants (sauf mesure exceptionnelle).

Le bon de commande reprend l'intégralité des informations portées sur la demande d'achat (numéro de commande : numéro de la demande d'achat, désignation, référence, prix unitaire remise et TVA). Les bons de commande sont établis sur un imprimé à deux feuillets : original (envoyé au fournisseur, sera gardé par lui), exemplaire rose (remis aussi au fournisseur, sera impérativement retourné à la laiterie avec la facture correspondante).

- **Réception de la marchandise**

Lors de l'arrivée de la marchandise, le service courrier (ceci devrait être fait par le magasinier, mais on relève l'absence du magasinier) compare la livraison avec l'exemplaire de bons de commandes avant de l'acheminer au magasin ou encore au service émetteur de cette demande.

- **Traitement et circuit des factures**

La facture doit parvenir au service comptabilité : acheminée par le service courrier. Elle doit obligatoirement se présenter en deux exemplaires (1original+ copie). Le fournisseur est tenu de joindre en plus de la facture en deux exemplaires, le bon de livraison fournisseur et le bon de commande (l'exemplaire rose).

Sur la facture les rubriques suivantes sont notifiés : nom et adresse du fournisseur, date et numéro de facture, nom de l'affaire conformément au bon de commande, numéro de bon de commande, désignation, quantité, prix unitaire, montant des articles commandés, base taxable, montant et taux de la TVA. Le service comptabilité vérifié l'ensemble de ces informations. En l'absence de quelques renseignements ou documents que ce soient, le service comptabilité retournera la facture. Toute facture conforme est saisie sur ordinateur (existence d'un logiciel interne de comptabilité).

- **Règlement des factures fournisseurs**

Dans la plus par des cas, les factures sont réglées par chèque. A défaut de ce mode de paiement, le paiement se fait à la caisse ou encore pour les marchandises relevant d'un achat à l'importation, le mode de règlement est celui de transfert bancaire.

5.2.3. Observation

Nous avons consulté sur place plusieurs pièces et documents que nous avons récapitulés dans le tableau suivant :

Tableau 3 : Listes des documents consultés

Numéro d'ordre	Titre du document
01	Organigramme
02	documents de statistiques sur l'évolution de l'activité antérieure
03	Manuel de procédures d'achat
04	Procédures des règlements des factures fournisseurs
05	Procédures d'élaboration du budget

Source : nous même

5.2.4. Evaluation du contrôle interne

Cette évaluation avait pour objectif de vérifier : l'organisation de la fonction achat et le processus achat.

- **Organisation de la fonction d'achat**

L'auditeur avait pour objectif de vérifier :

- ~ qu'un responsable achat a été formellement désigné ;
- ~ l'existence des descriptions de poste pour les personnes impliquées dans le processus des achats ;
- ~ que l'organisation garantit une bonne séparation des tâches entre les opérations suivantes : prescription du besoin, approbation du besoin, proposition de sélection du fournisseur, réception physique du bien ainsi que le contrôle de la facture.

- **Processus d'achat**

Il s'agit ici de vérifier :

- ~ que tout achat est initié par une demande d'achat dûment validée hiérarchiquement, validation par le service ou le responsable des achats et ceci conformément à la ligne budgétaire ;
- ~ que tout bon de commande ou contrat passé avec un fournisseur fait référence à une demande d'achat ;
- ~ que la réception est matérialisée et enregistrée par les personnes ayant procédé à la réception ;
- ~ que les factures reçues sont consignées dans un registre permettant des contrôles et ceci contrôlé par une personne n'ayant pas validé la demande d'achat.

5.2.5. Tests de permanence

L'objectif de ce test est de confirmer que le descriptif représente bien la procédure réelle telle que prévue par l'Espace Prichel. Pour effectuer ce test, nous avons sélectionné le circuit d'établissement du bon de commande à partir de la demande d'achat. Nous avons ensuite sélectionné trois opérations d'achat, pour lesquelles nous nous sommes assurés de l'existence de la demande d'achat et du bon de commande.

Les résultats du test, peuvent être présentés comme suit :

Tableau 4 : Résultat du test de permanence

Procédures	Observations	Conclusion
La demande d'achat est signée par : ~ la direction concernée ~ le chef du département achat ~ le responsable approvisionnement	Vu demande d'achat	Procédure conforme
Un exemplaire de la demande d'achat est transmis au service courrier pour réception de la marchandise	Consulté le responsable courrier	
La demande d'achat est établie pour tout achat	Vu demande d'achat	
La demande d'achat est numérotée	Vu demande d'achat	
La demande d'achat comporte la désignation des articles à acheter, leur valeur, la date de livraison	Vu demande d'achat	
Les deux bons de commande sont envoyés au fournisseur	Consulté fournisseur	
L'exemplaire rose du bon de commande est retourné avec la facture	Vu annexes de factures	

Source : nous-même

Ce test révèle que la procédure d'établissement du Bon de commande à partir de la demande d'achat est conforme à la description recueillie.

Ainsi, on peut conclure que la procédure d'achat telle que décrite par les différents responsables existe réellement.

- **Test sur les bons de commandes**

Ici, nous avons eu pour objectif s'assurer que la passation des commandes est conforme avec la procédure en vigueur. De ce fait, nous avons pris un échantillon des commandes antérieures (2011). Pour cela, nous avons pointé avec la demande d'achat signée, vérifié au moins que trois fournisseurs ont été consultés, ensuite pointé avec le registre administratif qu'on a trouvé au sein de la laiterie.

Ce test a relevé que la procédure d'acquisition appliquée au sein de la laiterie est respectée conformément à la procédure en vigueur.

- **Test de cut off**

Nous avons sélectionné une vingtaine de bons de réception tout en tenant compte du classement de ceux-ci par le chef de département achat. Cette sélection a été faite en fonction de leur date de réception. Pour cela, les bons sélectionnés dataient du 31 Décembre 2011. Ceci, afin de s'assurer que les marchandises reçues en fin exercice 2011, n'ont pas été comptabilisées durant l'exercice 2012. Ainsi, pour chaque bon de réception, nous avons vérifié, la correcte comptabilisation ainsi que la conformité de l'exercice de rattachement.

Ce test a été satisfaisant dans la mesure où la plupart des bons de réception ont été comptabilisés dans la bonne période.

5.2.6. Elaboration des pré-constats

Des dysfonctionnements ont été relevés suite aux documents consultés ainsi que les différents entretiens menés.

Ceci a porté notamment sur :

- ~ la procédure de sélection des fournisseurs ;
- ~ la procédure de réception des marchandises relevant parfois la mauvaise qualité du produit;
- ~ le contrôle de facture ainsi que la procédure de comptabilisation ;
- ~ l'insuffisance des moyens de distribution du lait occasionnant sa rareté dans certains coins de la ville ;

En fin de journée, le chef de mission faisait le point avec son équipe. Ceci dans le but de prendre connaissance de l'évolution de la mission afin d'informer le responsable audité.

5.3. Conclusion de la mission

Réussir un audit achat nécessite sans aucun doute la coopération des audités. Le chef de mission a tenu à remercier les personnes interrogées du fait de leur participation et coopération.

Pour cela, nous sommes passés à la rédaction du rapport d'audit qui a été élaboré en trois exemplaires. Ce rapport comprenait entre autres : une page de garde, une présentation du département achat, ainsi que le corps du rapport.

5.3.1. Page de garde

La page de garde comportait toutes les informations générales liées à la mission. On pouvait citer : la date, la durée, le département audité, les noms des membres de l'équipe de l'audit.

5.3.2. Présentation du département achat

Après cette page de garde, on y trouvait : un sommaire détaillé, un rappel sur l'ensemble des travaux réalisés ainsi que les objectifs de la mission. Suivait ensuite la description du département achat.

5.3.3. Corps du rapport

Celui-ci était composé : des points forts, des points sensibles (dispositions à risques) ainsi que des recommandations.

- **Points forts**

Il s'agit de mettre en évidence les différents points forts identifiés tout au long de notre mission. Nous pouvons citer, l'existence d'une procédure de budgétisation et d'une personne habilitée autorisant tout achat au sein de la laiterie.

- **Points sensibles**

Il s'agit ici d'énumérer les dysfonctionnements liés au processus d'achat durant notre mission.

• **Recommandations**

En dernier ressort, nous avons noté l'établissement des recommandations. Elles ont été faites avec l'audité en vue d'éviter toute distorsion dans le souci de lui apporter une véritable valeur ajoutée. Un détail sur les recommandations faites a été rédigé dans le chapitre ci-dessous.

Après la fixation des recommandations, une relecture croisée a été faite au sein de l'équipe de la mission. Ceci, dans le souci de corriger les titres de constats imprécis en vue de reformuler les analyses qui suscitaient une incompréhension de la part des membres de l'équipe.

Tableau 5 : Grille de séparation des tâches

Tâches	Nature de l'opération	Services			
		Courrier	Achats	Comptabilité	Administration
		Mme Ines	M. Parfait	M. Dosseh	Mme Ikama
Emission des demandes d'achats	EX		X		
Approbation des demandes d'achats	AUT			X	
Etablissement des commandes	EX		X		
Réception des marchandises	C OU EX	X			
Comparaison commande-facture	C		X		
Comparaison bon de réception-facture	C		X		
Vérification de l'imputation comptable	C				X
Bon à payer		X			
Enregistrement au journal des achats	EN				X
Enregistrement des décaissements	EN			X	

Source : nous-même

AUT= autorisation ; EX = exécution ; EN = enregistrement ; C = contrôle.

La lecture de cette grille permet de déceler les faiblesses suivantes :

- ~ monsieur Parfait, responsable des achats, qui a établi la commande, effectue des tâches de comparaison qui incombent normalement à la comptabilité.
- ~ la vérification de l'imputation comptable, ne devrait pas être faite par Madame Ikama mais par M. Dosseh.

Conclusion

Dans le cadre de notre étude, notre ultime objectif est de formuler les recommandations. A ce titre, toutes recommandations formulées devraient s'inscrire dans l'optique de corriger un certain nombre de faits. Raison pour laquelle il faut connaître l'existant c'est-à-dire la manière dont le service d'audit interne opère au sein de la laiterie Espace Prichel. Le chapitre ci-dessous met l'accent sur l'analyse d'une mission d'audit interne au sein de notre laiterie ainsi que les recommandations nécessaires.

CHAPITRE 6 : ANALYSE D'UNE MISSION ET RECOMMANDATIONS

L'évaluation d'une mission d'audit interne liée au processus d'achat de la société Espace Prichel présente des forces tant au niveau organisationnel que fonctionnel. A ces forces s'ajoutent également des faiblesses qui ont des effets néfastes sur le fonctionnement de la société. Suite au chapitre précédent, nous présenterons les différentes forces et faiblesses remarquées, ensuite nous procéderons à l'analyse des résultats et formulerons par la suite des recommandations.

6.1. Diverses forces relevées

Il s'agit ici des efforts fournis par le service audit interne. Ses efforts relèvent aussi bien de la prise de conscience, de l'organisation et du fonctionnement de la fonction. Ils se rapportent également aux différents atouts dont les agents de ce service disposent pour mener à bien leurs activités et pouvoir remplir les missions qui leur sont confiées.

6.1.1. Phase de préparation

Dans la quête de connaissance de la société ainsi que des procédures existant au département achat, nous avons eu l'occasion de consulter la plupart des documents demandés. Ceci afin de mener à bien notre mission.

En effet, nous nous sommes fixés pour objectif de trouver la bonne information. D'où l'idée d'opter pour les entretiens après l'étude documentaire.

Des résultats des entretiens, il ressort une bonne appréciation de la qualité du dispositif de contrôle interne existant au processus d'achat.

Après cette prise de connaissance du département achat, nous avons fait une analyse des différents risques. A cette analyse, il a été mis en place un tableau relevant des différentes forces et faiblesses du département achat. Ceci dans le but de pouvoir découper l'activité de la société afin de s'assurer de la bonne compréhension de réalisation des tâches.

Comme force, nous pouvons aussi relever le fait que le responsable achat a apprécié la tenue de la mission du fait qu'elle ne se limite pas juste au contrôle des pièces (de leur conformité et de leur régularité). A cela s'ajoute aussi le contrôle du respect des procédures mises en place concernant les achats.

6.1.2. Phase de réalisation

La tenue d'une réunion d'ouverture a été un atout du fait que celle-ci a rappelé aux audités les différents objectifs assignés à la mission.

Outre cette réunion, nous avons remarqué sur le terrain l'existence d'une procédure d'élaboration du budget par département. A cela s'ajoute, l'établissement par une personne habilitée et autorisée de la demande d'achat. Il s'agit ici dans notre cas du chef de département achat.

Pour ce qui est de l'évaluation du contrôle interne, nous nous sommes assurés de la bonne organisation de la fonction achat ainsi que le processus existant. Comme force nous avons relevé la désignation d'un responsable achat. Ici nous nous sommes assurés aussi de la séparation des tâches entre les différentes opérations intervenant durant le processus d'achat.

Pour ce qui est du ressort du processus existant, comme points forts nous avons relevé la validation de tout achat par le chef du département achat. A cela s'ajoute, la comparaison entre le bon de commande et le bon de livraison. Ici, lors de nos investigations sur le terrain, nous avons constaté que lorsqu'on livrait toute marchandise auprès de la société, le chef du département achat avant d'accuser bonne réception de la marchandise faisant une comparaison pour s'assurer entre ce qui a été commandé et ce qui a été livré. A cela s'ajoutait la procédure d'enregistrement de la marchandise livrée.

Outre ceci, il fallait enregistrer les factures reçues afin d'éviter la double facturation et surtout répondre au principe comptable relevant de l'enregistrement à la bonne période des pièces comptables.

Au fil des investigations, les auditeurs procédaient à la validation des pré-constats. Ceci, dans le souci de réorienter de nouveau les travaux à réaliser afin de pouvoir répondre aux objectifs d'audit fixés. C'est ainsi que des points faibles identifiés dus à la conception de la procédure ont fait l'objet d'analyses approfondies par les auditeurs.

6.1.3. Phase de conclusion

Après avoir élaboré des pré-constats, nous avons organisé une réunion de clôture et de validation. Cette réunion regroupait les différents acteurs du département achat. Ceci, dans le but de pouvoir valider les pré-constats relevés durant la mission.

Ici, nous nous sommes munis des papiers de travail bien en ordre. Ces papiers constituaient autant d'éléments de preuves. En effet, la plupart de ses papiers comprenaient les différents acteurs interviewés ainsi que la date d'intervention. C'est ainsi que nous avons expliqué aux audités tous les dysfonctionnements découverts lors des travaux afin qu'ils les reconnaissent et en confirment l'exactitude.

Tout ce processus en amont nous a conduits à la rédaction d'un rapport définitif, clair et compréhensible. Ceci comme l'exige la norme 2420. Le rapport a été rédigé en trois exemplaires.

Le premier exemplaire était destiné au département achat. Le second à la Direction générale afin de s'assurer de la bonne tenue de la mission et des différents dysfonctionnements relevés.

Quant au dernier, il nous a été destiné. Ceci afin de nous assurer du suivi des recommandations et aussi constituer un dossier d'archivage pour les audits antérieurs.

Un calendrier de suivi des recommandations a été établi.

Quant à la conformité du produit, nous dirons qu'il existe des procédures et des documents bien établis dans le manuel qualité de la société.

6.2. Faiblesses constatées

L'évaluation de la mission d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel présente quelques insuffisances au plan organisationnel et fonctionnel.

6.2.1. Phase de préparation

Jeune est la fonction d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel. Le service d'audit interne ne dispose pas d'un manuel d'audit. Donc aucun document de façon formelle

n'existe pour se renseigner sur les procédures de conduite des différentes missions. Alors que la norme 2040 de l'audit interne est très claire : pour effectuer leurs audits, les auditeurs internes des structures se réfèrent à un manuel qui décrit les procédures à suivre. Ses procédures mettent en œuvre la planification, l'exécution des audits et l'établissement de rapports, afin que ces différentes phases des travaux soient effectuées conformément aux politiques et normes d'audit en vigueur.

Les auditeurs ont omis de délimiter la mission à travers un rapport d'orientation.

Plusieurs risques peuvent être enregistrés suite à la non détermination du choix d'orientation. Sans ce choix, les auditeurs :

- ~ ne pourront pas déterminer un programme de vérification cohérent parce qu'il est établi à partir des objectifs à réaliser ;
- ~ peuvent révéler que la situation n'est pas mauvaise alors que tout semble aller mal, ceci peut conduire à passer à côté des dysfonctionnements ;
- ~ peuvent avoir du mal à déterminer les services qu'ils vont rendre à l'audité.

6.2.2. Phase de réalisation

Pendant cette phase, les auditeurs n'ont pas mis en place une grille de séparation des tâches (Tableau 5) bien qu'ils aient vérifié d'une manière orale le principe de séparation des fonctions. Ceci constitue une faiblesse du fait que cela n'as pas été matérialisé dans les papiers de travail.

Les auditeurs n'utilisent pas de FRAP lors de leur mission. En effet, tout dysfonctionnement devrait être mentionné dans ce document au lieu de l'être dans des blocs notes.

Pour ce qui est de l'évaluation du contrôle interne, nous avons remarqué qu'il n'existe aucune procédure de sélection de fournisseur avant tout achat. Ceci peut entrainer des retards dans la distribution de la marchandise occasionnant la détérioration de certaines marchandises (lait, pot de yaourt).

A cela s'ajoute aussi le non enregistrement à la bonne période de certaines factures.

6.2.3. Phase de conclusion

Les auditeurs ont omis de rédiger le pré-rapport avant la réunion de clôture et de validation. En effet, une fois rédigé, celui-ci devrait être communiqué aux audités une semaine avant la rencontre. Ceci afin de bien examiner les dysfonctionnements relevés et faire une validation définitive lors de la réunion de clôture.

Un délai d'une semaine a été mentionné afin de pouvoir rédiger le rapport définitif. Cela a été d'une grande durée car le mieux serait de ne pas fixer de délai et procéder à la rédaction le plus tôt possible.

6.3. Analyse des résultats

Au cours de cette section, nous essayerons d'analyser les dysfonctionnements énumérés et en déterminer les causes. Cette analyse portera aussi bien sur les référentiels, les moyens et les outils de l'audit interne ainsi que la démarche.

6.3.1. Référentiels de l'audit interne

Comme dysfonctionnement, nous avons constaté que : les auditeurs ne procèdent pas à la planification, au cours de la réalisation de leurs missions et la déclaration de la responsabilité est ignorée.

- **Les auditeurs ne procèdent pas à la planification, au cours de la réalisation de leurs missions**

Pour ce qui est de cette pratique, il est à noter que les auditeurs n'ont pas eu des formations, qui pouvaient leur permettre d'assimiler la planification des missions.

Pour ce qui est de l'auditeur interne de la société Espace Prichel, bien qu'il ait une formation supérieure à un baccalauréat plus quatre (Bac+4), notons aussi qu'il n'a jamais fait de formation en audit interne. Vu son ancienneté et ses différentes expériences dans la société, il a été nommé auditeur interne.

- **La déclaration de la responsabilité est ignorée par les auditeurs**

Au cours de la mission, aucun document n'était présent pour stipuler la responsabilité de l'audit interne. Raison pour laquelle, les auditeurs ignorent la portée de leurs responsabilités au cours de l'exercice de leurs services.

Ce fait s'explique par l'absence de la charte d'audit interne. C'est partant de cette absence que les auditeurs effectuent les missions, sans pour autant connaître les limites de leurs responsabilités.

6.3.2. Moyens de l'audit interne

La mission a été exécutée par un auditeur. Compte tenu de l'étendue des travaux, il n'a pas pu réaliser de façon efficace l'évaluation du contrôle interne lié au processus d'achat. Ceci s'explique par le fait que l'auditeur interne survolait certains points qu'on a jugé utile en fin de mission.

6.3.3. Outils de l'audit interne

Au cours de la réalisation de la mission d'audit interne, les auditeurs n'ont pas procédé à l'élaboration du diagramme de circulation et de la Feuille de révélation et d'analyse de problème.

- **Diagramme de circulation**

Le diagramme de circulation n'a pas été établi par les auditeurs. Ce diagramme étant considéré comme un outil de référence pour maîtriser la circulation et le traitement des informations. Comme raison de son absence, les auditeurs n'ont pas analysé la circulation et le traitement des informations.

C'est avec l'absence de ce document, que les auditeurs n'ont pu se prononcer sur la qualité de traitement des informations.

- **Feuille de révélation et d'analyse de problème**

La feuille de révélation et d'analyse de problème n'a pas été élaborée au cours de notre mission. Comme raison de son absence, le fait d'utiliser des papiers de travail qui constituent déjà des éléments de preuves.

6.3.4. Démarche de l'audit interne

Par rapport à la démarche de l'audit interne, nous avons constaté que les auditeurs n'ont pas procédé à : l'élaboration du rapport d'orientation et du pré-rapport avant la réunion de clôture et de validation.

- **Elaboration du rapport d'orientation**

Les auditeurs n'ont pas élaboré le rapport d'orientation afin de délimiter les axes d'interventions et les limites de la mission. De ce fait, ils ne pouvaient pas prédire les services qu'ils devaient rendre aux audités parce que le rapport d'orientation est établi en grande partie à partir de l'analyse des risques et des tableaux des forces et faiblesses.

- **Absence du pré-rapport avant la réunion de clôture et de validation**

L'absence du pré-rapport s'explique par le fait que les auditeurs sont tombés d'accord avec les audités sur la plupart du temps lors des entretiens. A cela s'ajoute aussi le fait qu'il n'a pas été établi une feuille de révélation et d'analyse de problème.

Suite à ces analyses, il a été élaboré un récapitulatif des résultats dans le tableau ci-dessous.

Tableau 6 : Récapitulatif des résultats

Eléments	Points forts	Points faibles	Causes	Impacts
Déclaration de la responsabilité de l'audit interne		Absence de la déclaration de la responsabilité de l'audit interne	Les auditeurs réalisent les missions sans connaître l'étendu et la responsabilité de l'audit interne.	Les auditeurs peuvent ne pas respecter l'étendue souhaitée par la Direction Générale
Moyens de l'audit interne		Charte de l'audit interne	Le service d'audit interne ne dispose pas de la charte d'audit interne	Les audités peuvent oublier les droits et les devoirs du service d'audit interne de la laiterie.
		Manuel d'audit interne	Le service d'audit interne ne dispose pas d'un manuel d'audit interne	Les auditeurs peuvent réaliser les missions selon leurs inspirations vu qu'il n'y a pas de manuel d'audit interne pour refléter l'organisation et
Eléments	Points forts	Points faibles	Causes	Impacts
		Manuel d'audit interne (suite)		les habitudes de travail du service d'audit interne
Outils de l'audit interne	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Interview ▪ Vérifications ▪ Technique d'échantillonnage 	Diagramme de circulation	Le diagramme de circulation n'a pas été élaboré par les auditeurs	Difficulté d'apprécier la circulation et le traitement des informations au sein du département achat
		Feuille de révélation et d'analyse de problème	Les auditeurs n'ont pas élaborés la feuille de révélation et d'analyse de problème	Dans cette pratique, les auditeurs ne peuvent pas savoir si tous les problèmes ont été identifiés

Eléments	Points forts	Points faibles	Causes	Impacts
Démarche de l'audit interne	-Prise de connaissance du département achat -Evaluation préliminaire du contrôle interne	Rapport d'orientation	Les auditeurs ont commencé la mission sans pour autant déterminer au préalable les services qu'ils vont rendre aux audités	Difficulté de savoir si l'objectif de la mission est atteint
	-Test de permanence	Pré-rapport	Absence de la rédaction du pré-rapport	Difficulté de savoir si toutes les observations ont été discuté

Source : nous même

6.4. Recommandations

Afin de mener à bien les missions d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel, certaines insuffisances doivent être corrigées. Cette correction s'articulera dans le souci de conformité aux instances internationales (IIA).

Pour ce faire, nous formulerons des recommandations conséquentes axées sur une nouvelle conception et organisation de l'audit interne. Ces propositions de recommandations porteront sur les moyens matériels ainsi que la qualification des auditeurs, la conduite des missions, les Outils et techniques de la méthodologie.

6.4.1. Moyens matériels et qualifications des auditeurs

Le service d'audit devrait élaborer une charte d'audit interne telle qu'exigée par la norme 1000. Ce document devrait situer les auditeurs sur les responsabilités et pouvoirs face à certaines situations de conflits.

A cela s'ajoute la mise en place d'un manuel d'audit interne. Ce document renseigne sur l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne.

Il serait souhaitable que la laiterie prenne des personnes ayant subi une formation en audit. En effet, cela leur permettra de s'assurer de la bonne tenue des missions et aussi du respect de la méthodologie et outils d'audit. A cela doit s'ajouter la mise en place d'une méthode d'évaluation des performances en fonction des objectifs assignés à la structure. Nous ne saurions terminer sans au préalable signifier que la laiterie doit emmener ses cadres en formation continue.

6.4.2. Conduite des missions

Afin de remédier aux différentes faiblesses constatées durant la mission, quelques propositions d'améliorations vont être faites. Ceci portera dans les trois phases de la méthodologie d'audit interne.

6.4.2.1. Phase de préparation

Dans cette phase, la principale recommandation portera sur la délimitation de la mission à travers un rapport d'orientation. C'est ainsi que l'auditeur mettra en confiance l'audité et pourra lui déterminer un programme de travail cohérent.

6.4.2.2. Phase de réalisation

Nous recommandons l'utilisation d'une FRAP occasionnant la bonne tenue des missions au sein de la laiterie. A cela s'ajoute la mise en place d'une procédure adéquate de sélection des fournisseurs. Cela permettra de se fidéliser dans les différents achats et aussi avoir des fournisseurs dignes et confiants.

L'enregistrement à la bonne période de toutes factures serait d'une importante capitale pour tout contrôle.

Outre cela, aux techniques citées précédemment dans la phase de réalisation doivent s'ajouter d'autres énumérées ci bas.

6.4.2.3. Phase de conclusion

Dans cette phase finale, les recommandations vont à l'endroit de la rédaction du pré-rapport.

Pour ce qui est du délai de diffusion de rapport définitif, le mieux serait de le faire le plus tôt possible.

6.4.3. Outils et techniques de la méthodologie

Vain est un audit sans la maîtrise des outils et techniques de la méthodologie. C'est ainsi que nous proposons au département audit les outils ci-dessous.

6.4.3.1. Les outils et techniques liés à la phase de préparation

Les outils et techniques nécessaires :

- ~ le questionnaire de prise de connaissance ;
- ~ l'identification et l'évaluation des risques ;
- ~ l'analyse documentaire ;
- ~ le rapport d'orientation.

6.4.3.2. Les outils et techniques liés à la phase de réalisation

Les outils et techniques nécessaires :

- ~ l'interview ;
- ~ le sondage ;
- ~ le questionnaire de contrôle interne ;
- ~ l'examen analytique ;
- ~ les tests de validation ;
- ~ la piste d'audit ;
- ~ la grille d'analyse des tâches.

6.4.3.3. Les outils et techniques liés à la phase de conclusion

Les outils et techniques qui conviennent :

- ~ le papier du travail ;
- ~ feuille d'analyse et de révélation des problèmes (FRAP) ;
- ~ les logiciels informatiques.

Les recommandations sont une mesure d'accompagnement de toute étude. Celles énumérées dans le présent cas pourront aider les auditeurs à améliorer leur démarche de conduite de mission d'audit interne.

Conclusion

Après avoir pris connaissance des différentes forces et faiblesses découlant de notre mission, le mieux serait de remédier aux dysfonctionnements constatés. C'est ainsi que nous avons passé en revue l'évaluation d'une mission d'audit interne au sein de la laiterie Espace Prichel.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la deuxième partie

Cette deuxième partie a été l'occasion de présenter la laiterie Espace Prichel, le service d'audit interne sur l'organisationnel et fonctionnel. Elle nous a permis également de prendre connaissance de la manière dont l'audit interne se déroule. Sur la base du premier chapitre une analyse de l'évaluation de la mission d'audit interne est faite. De celle-ci, on dégage les forces et les faiblesses que cette structure présente. On établit des recommandations dans l'objectif de rendre cette dernière conforme aux normes et aux meilleures pratiques qui existent en la matière.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'environnement de l'audit interne a fortement évolué au cours de la dernière décennie. La profession doit faire face à la rapidité des changements environnementaux. Ainsi, l'existence d'un cadre professionnel adapté, riche de bonnes pratiques, permet aux responsables d'audit interne d'appréhender les différents risques.

L'étude que nous avons menée dans le cadre de ce mémoire a fait ressortir l'importance et l'utilité pour la laiterie Espace Prichel d'évaluer les missions d'audit se déroulant en son sein. A ce titre, les conclusions seront un signal pour plusieurs personnes au sein de la société.

Pour la Direction Générale, cette étude lui permettra d'avoir une vision globale sur le déroulement de toutes missions d'audit interne ainsi qu'une bonne vision d'évaluation.

Pour le service audit interne, cela a constitué un moyen de remédier à la méthodologie de démarche des différentes missions. Mais aussi de pouvoir mettre en place certains documents (charte d'audit, manuel d'audit,...) nécessaires à la bonne tenue des missions. C'est ainsi, qu'afin de mener différentes missions d'audit interne efficace, nous invitons le service d'audit interne, de tenir en compte les recommandations faites.

Quant à l'audité, toutes les remarques qui ont été faites devront être mises en place. Occasionnant ainsi un bon climat de travail.

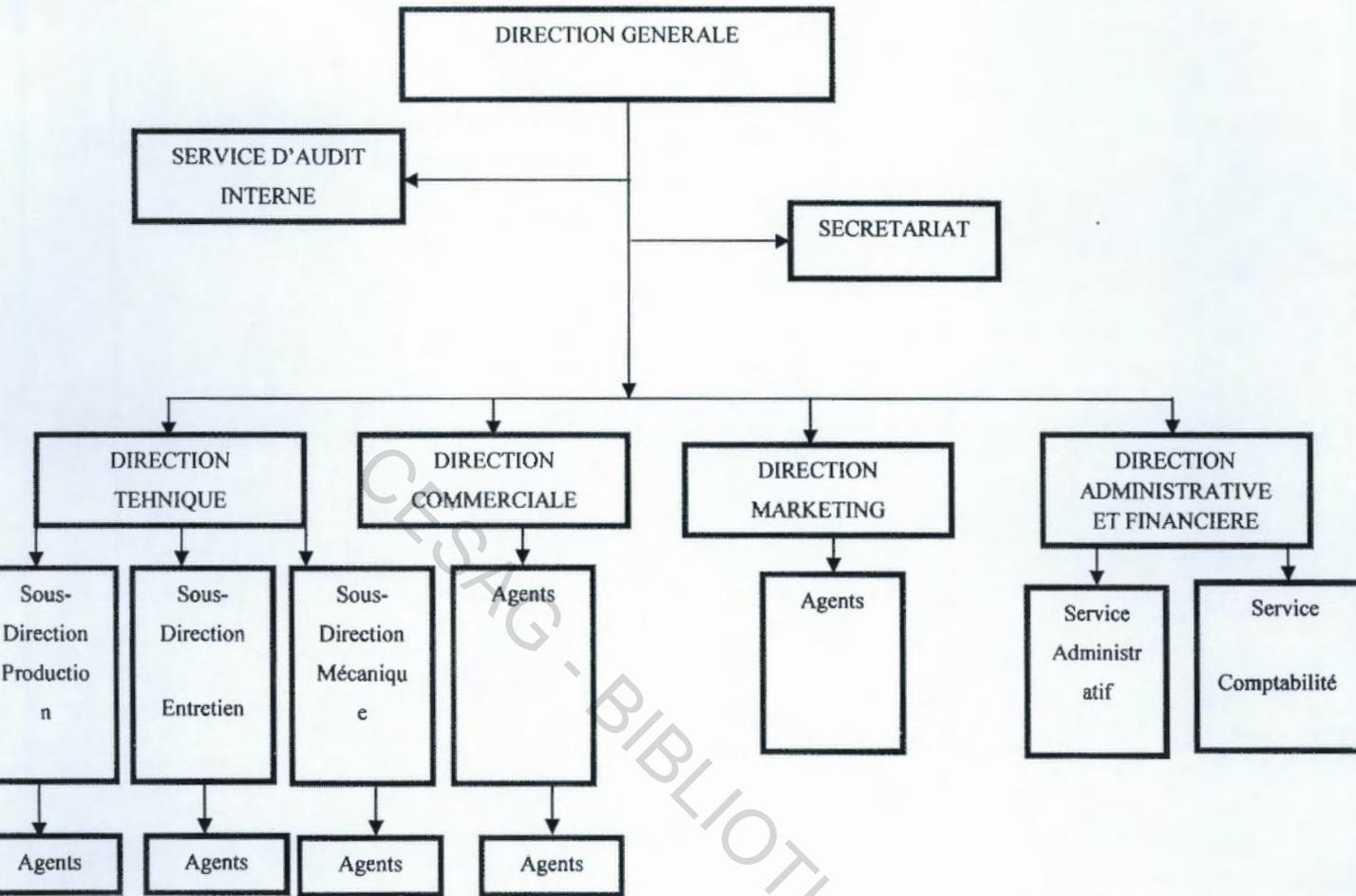
Pour aboutir à ces recommandations pertinentes, les auditeurs doivent avoir les qualités d'un bon pédagogue, à travers leurs communications et leurs comportements. Ces communications et comportements s'appuient sur des connaissances et des compétences. Chaque auditeur à les siennes qui lui sont spécifiques. Mais, les auditeurs doivent avoir en commun cette sensibilisation des risques qui guidera leur démarche.

A la fin de notre étude, nous recommandons l'audit de la fonction vente ainsi que la mise en œuvre des actions correctives qui découlent de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme



Révision : année 2010

Annexe 2 : Questionnaires

Questionnaire 1

1. Quelle est la structure dont vous êtes sous tutelle :

- ❖ Direction Générale
- ❖ Direction Technique
- ❖ Direction Commerciale
- ❖ Direction Marketing
- ❖ Direction Administrative et Financière

2. Selon vous, quel(s) est/sont le ou les rôle (s) de l'audit interne ?

- ❖ Aider les opérationnels à maîtriser leurs activités
- ❖ Conseiller le management
- ❖ Evaluer les procédures
- ❖ Lutter contre la fraude

3. Votre direction a-t-elle été une fois auditée ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

4. La mission d'audit vous a-t-elle révélé :

- ❖ Des anomalies significatives
- ❖ Des anomalies non significatives

5. Avez-vous mis en œuvre les recommandations de l'audit ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

6. Pensez-vous que les agents collaborent bien avec les auditeurs lors des missions ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

7. Etes-vous satisfaits des interventions du service de l'audit interne ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

Justifier.....
.....
.....
.....

8. Pensez-vous que l'audit a permis d'une certaine façon de maîtriser vos activités ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

9. Souhaiteriez-vous que les missions d'audits soient plus :

- ❖ Fréquente
- ❖ Espacées
- ❖ Inexistantes

10. Le projet de rapport est-il discuté avec les audités avant sa finalisation ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

11. Y a-t-il des points du rapport qui ne vous satisfont pas ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

Lesquels.....
.....
.....
.....

12. Y a-t-il un suivi par l'audit interne des recommandations ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

13. Quelle attitude adoptent les auditeurs pendant les missions ?

- ❖ Courtoisie
- ❖ Mépris
- ❖ Arrogance
- ❖ Autres

❖ (à préciser).....
.....
.....

14. Les missions vous permettent-elles de connaître mieux les procédures appliquées au sein de votre structure ?

❖ Oui

❖ Non

15. Les auditeurs vous expliquent ils de façon précise les objectifs de la mission ainsi que le rôle et l'activité de l'audit interne ?

❖ Oui

❖ Non

16. Quelles remarques, propositions faites vous au service de l'audit interne ?.....

.....
.....
.....

Questionnaire 2

Le questionnaire ci-dessous a été administré au chef du département achat.

➤ *Commandes*

1. Existe-t-il un système de déclenchement automatique des commandes lorsque les stocks arrivent à une quantité minimum ?

❖ Si oui, les quantités minimales sont elles revues régulièrement en fonction des besoins réels de la fabrication ?

.....
.....
.....

- ❖ Les commandes de biens et services ne sont elles passées que sur la base de demande d'achats établies par des personnes habilitées ?.....
.....
.....
.....

2. Chaque service demandeur dispose-t-il d'un budget de dépenses prévisionnelles ?

- ❖ Si oui, la consommation de ces budgets est-elle suivie régulièrement pour éviter les dépassements ?.....
.....
.....
- ❖ Si non, justifier.....
.....
.....

3. Ce suivi tient-il compte des commandes engagées mais non encore facturées ?

- ❖ Oui
- ❖ Non

x

Des bons de commandes sont-ils établis systématiquement ?

- ❖ Si oui, sont-ils pré-numérotés ? Etablis en quantité et en valeur ? Signées par un responsable, au vu de la demande d'achat ?
.....
.....
- ❖ Si non justifier.....
.....
.....

4. Existe-il une liste des fournisseurs autorisés pour les achats courants ?

- ❖ Si oui, est-elle approuvée par un responsable ? régulièrement mise à jour ? les prix proposés sont-ils comparés avec le marché ?

.....
.....
.....
.....

- ❖ Si non justifier.....
.....
.....
.....

5. Les autres achats font-ils l'objet d'appels d'offres, au moins au dessus d'un certain montant ?

❖ Oui

❖ Non

Existe-il une procédure de relance des fournisseurs en retard de livraison ? Ces fournisseurs sont-ils soumis à des pénalités ?

.....
.....
.....

6. Les procédures de contrôle des achats sont-elles revues périodiquement par les auditeurs internes ou autres personnes indépendantes du département achat pour s'assurer que la politique de la laiterie est-elle appliquée ?

.....
.....
.....
.....

➤ Réception des marchandises

7. Existe-il un service de réception ?

❖ Oui

❖ Non

8. Les marchandises reçues sont-elles rapprochées des bons de commande en ce qui concerne :

❖ les quantités ?.....

❖ la qualité ?.....

9. Des bons de réceptions sont-ils établis systématiquement ?

❖ Si oui, sont-ils pré-numérotés ? signés par le réceptionnaire ? daté ?

.....
.....
.....
.....

❖ Si non justifier.....

.....
.....
.....

10. La pré-numérotation des bons est-elle utilisée pour contrôler :

❖ L'exhaustivité des bons transmis à la comptabilité ?

❖ L'enregistrement des mouvements des stocks ?

Justifier.....

.....
.....
.....

11. Les anomalies en matière de quantité et qualité constatées font-elles l'objet d'un bon de retour ?

- ❖ Si oui, ces bons sont-ils pré-numérotés ? transmis par une personne chargée d'obtenir les avoirs ?
-
-
-

❖ Si non

justifier.....

.....

.....

.....

➤ **Contrôle des factures**

12. Les factures et avoirs sont-ils transmis directement par le service courrier à la comptabilité ?

❖ Oui

❖ Non

13. Le service attribue-t-il un numéro d'ordre chronologique aux factures et avoirs reçus avant de les transmettre aux personnes chargées de les vérifier ?

❖ Oui

❖ Non

14. Garde t-il un numéro d'ordre chronologique aux factures et avoirs reçus avant de les transmettre aux personnes chargées de les vérifier ?

❖ Oui

❖ Non

14. Garde t-il une trace de ces numéros pour suivre le retour des factures et relancer le service concerné ?

❖ Oui

❖ Non

15. Les doubles des factures et avoirs sont-ils annulés, par apposition d'un tampon duplicata ?

❖ Oui

❖ Non

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1. AHOANGANSI Evariste (2010), *Audit et Révision des Comptes : aspects internationaux et espace ohada*, mondexperts 2^{ème} édition, Abidjan-Cotonou, 923 pages.
2. ARDOUIN Thierry, LACAILLE Sylvain (2009), *L'audit de formation : comprendre, réaliser et évaluer un audit de formation*, éditions Dunod, Paris, 215 pages.
3. ARENS, ALVIN (2000), *Auditing an Integrated Approach*, Prentce Hall, 8^{ème} édition, New Jersey, 821 pages.
4. BECOUR Jean Charles, BOUQUIN Henri (2008), *Audit opérationnel : Entrepreneuriat, gouvernance et performance*, economica, 3^{ème} édition Paris, 444 pages.
5. BOUTTE Gilbert (2006), *Risques et catastrophes: Comment éviter et prévenir les crises?* 1^{ère} édition Du Papyrus, France, 344 pages.
6. CLEARY Sean & MALLERET Thierry (2006), *Risques : perception Evaluation Gestion*, édition Maxima, Paris, 25 pages.
7. COBREL Bernard, MURRY (2000), *Audit qualité interne: Démarche et techniques de communication*, éditions Afnor, Paris, 112 pages.
8. GERBIER Alain, (1996), *La Charte d'audit: support de légitimité*, IFACI, Paris, 177 pages.
9. GIESEN Eva (2008), *Démarche qualité et norme SO9001: Une culture managériale appliquée à la recherche*, 1^{ère} édition IRD, France, 177 pages.
10. GRAND Bernard, VERDALLE Bernard (2006), *Audit comptable et financier*, 2^{ème} édition economica, Paris, 111 pages.
11. IACOLARE Vincent (2010), *Pratiquer l'audit à valeur ajoutée*, éditions Afnor, Paris, 188 pages.
12. IFACI (certification) (2009), *Référentiel professionnel de l'audit interne*, Institut de L'audit interne, Paris, 44 pages.

13. IFACI (Traduction et adaptation de la synthèse CFIA) (2001), *Evaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne: un cadre de référence*, Institut de L'audit interne, Paris, 45 pages.
14. IGALENS Jacques (2000), *L'audit des ressources humaines*, 3^{ème} édition, éditions liaisons, Paris, 169 pages.
15. IIA (traduit par l'IFACI) (1997), *Normes pour la Pratique Professionnelle de L'Audit Interne*, Institut de L'audit interne, Paris, 128 pages.
16. JONQUIERES Michel (2006), *Manuel de l'audit des systèmes de management*, éditions Afnor, Paris, 110 pages.
17. JORAS Michel (1996), *Les fondamentaux de l'audit*, éditions Préventiques, Bordeaux, 99 pages.
18. LEFEBVRE FRANCIS (2008), *Audit fiscal: Audit des comptes annuels, validation de la charge d'impôt, audit d'acquisition*, éditions Francis Lefebvre, Paris, 631 pages.
19. LEMANT olivier (1995), *La conduite d'une mission d'audit interne : méthodologie élaborée par un groupe de recherche*, Dunod, 2^{ème} édition Paris, 279 pages.
20. LEMANT olivier (1999), *Créer, Organiser et développer l'Audit Interne : Que faire pour réussir ?* Maxima, Paris, 177 pages.
21. MIKOL Alain (1999), *Les audits financiers: comprendre les mécanismes du contrôle légal*, éditions d'organisation, Paris, 198 pages.
22. MUZZOLINI Frédéric (2005), *Production alimentaire et environnement: le respect des réglementations, la maîtrise des impacts et des risques, la valorisation des engagements*, 1^{ère} édition France Agricole, France, 221 pages.
23. PIGE Benoît (2001), *Audit et contrôle interne*, 2^{ème} édition, éditions ems management et société, Paris, 216 pages.
24. POUILLAIN Isabelle & LESPY Frédéric (2002), *Gestion des risques : Guide pratique à l'usage des cadres de la santé*, édition Lamarre, 139 pages.
25. RENARD Jacques (2004), *Théorie et Pratique de l'Audit Interne*, 5^{ème} édition, éditions d'organisation, Paris, 487 pages.

26. RENARD Jacques (2006), *Théorie et Pratique de l'Audit Interne*, 6^{ième} édition, éditions d'organisation, Paris 479 pages.
27. RENARD Jacques (2010), *Théorie et Pratique de l'Audit Interne*, eyrolles 7^{ième} édition, éditions d'organisations, Paris, 469 pages.
28. ROBERTSON Jack, LOUWERS Timothy (1999), *Auditing*, 2^{ième} édition, Boston Burr Ridge : Mc Graw-Hill, 814 pages.
29. RUSSEL, J.P, ASQ (2000), *The Quality Audit Handbook: Principles, implementation and use*, ASQ Quality Press, 2^{ième} édition, Milwaukee, 292 pages.
30. SARDI Antoine (2002), *Audit et Contrôle Interne Bancaires*, éditions Afges, Paris, 1099 pages.
31. SCHICK Pierre (2007), *Mémento d'audit interne: méthode de conduite d'une mission*, éditions Dunod, Paris, 217 pages.
32. SCHICK Pierre et LEMANT Olivier (2001), *Guide de self-audit: 184 items d'évaluation pour identifier et maîtriser les risques dans son organisation*, édition d'Organisation, 217 pages.
33. VILLALONGA Christophe (2007), *L'Audit Qualité interne: manager avec efficacité son processus d'audit*, Dunod, 2^{ième} édition, Paris, 197 pages.
34. WILMOTS Hans (2002), *Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne*, éditions Standaard, Bruxelles, 319 pages.

Articles

35. ARAUJO Patrick, LECLERCQ Jérôme, REYNAUD Michel (2008), Pourquoi, comment, suivre la mise en œuvre des recommandations d'audit? *Revue française de l'audit interne* n°188, 28 pages.
36. GAUTIER Eric (2002), Le professionnalisme de l'auditeur interne, *Revue française de l'Audit interne*, n°159, 32 pages.
37. JANICKON Françoise (2002), Les progrès de l'audit dans le secteur bancaire, un bénéfice pour l'ensemble de notre profession, *Revue française de l'audit interne*, n°158, 42 pages.

38. NAAIMA, Mohamed (2002), Le rôle de l'auditeur interne, Revue française de l'audit interne, n°158, 42pages.
39. ROUFF Jean-Loup (2002), Le positionnement de l'audit interne par rapport aux fonctions de risk manager et de déontologue, Revue française de l'audit interne n°158, 42 pages.

Source internet

40. BENABID Mohamed (1995), L'auditeur interne préoccupé par ses performances, www.leconomiste.com/article/lauditeur-interne-preoccupe-par.
41. DIVAY Xavier (2008), Le processus de management, la contribution à la détermination de la stratégie, www.axess-qualite.fr/approche-processus.html.
42. IFACI (2004), Les normes internationales pour la pratique de l'audit interne, www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf
43. WA MANZILA Ebondo (2008), Audit interne et gouvernance d'entreprise lectures théoriques et enjeux pratiques, www.cernat.iae.tours.fr/IMG/PDF/communication.eustaches