
*« Le rôle de l'audit interne dans le pilotage du système
de contrôle interne au sein des Entreprises Publiques Algériennes ».*

CHEKROUN Meriem
Doctorante 2^{ème} année
chekroun.meriem@yahoo.fr
Université Tlemcen

Résumé : *Les scandales financiers qui ont secoué les entreprises publiques algériennes ont révélé l'importance du système de contrôle interne qui représente un garde-fou contre les actes illicites, sans perdre de vue l'importance primordiale de la fonction d'audit interne qui est un outil de pilotage du système de contrôle interne et qui contribue ainsi à son amélioration continue.*

Mots -clefs : *L'audit interne, le pilotage, le système de contrôle interne, l'entreprise publique algérienne.*

Introduction :

La pression concurrentielle qui s'exerce sur les entreprises s'accroît de façon intense à l'heure de l'ouverture internationale et de la mondialisation des marchés. A cet effet, les entreprises algériennes sont appelées à chercher de plus en plus d'avantages concurrentiels leur permettant de suivre les évolutions du marché.

Un système de contrôle interne efficace peut former un avantage concurrentiel important pour l'entreprise quelle que soit sa taille ou le secteur dans lequel elle évolue. Plusieurs entreprises ont donc compris qu'il ne suffirait pas d'avoir un dispositif de contrôle mais il faut qu'il soit efficace et efficient pour qu'il puisse assurer son rôle de facteur de succès et d'avantage concurrentiel^{xvi}.

A la suite de plusieurs scandales financiers qui ont, entre autres, pour causes des défaillances et faiblesses du système de contrôle interne à titre d'exemple la grande entreprise SONATRACH, l'importance de l'efficacité du système de contrôle interne est devenue plus qu'une nécessité, y compris la fonction d'audit interne qui est l'un des éléments du système de contrôle interne. L'audit interne relève du cinquième pilier du système de contrôle interne qui est le pilotage.

I. L'audit interne:

A- Définition de l'audit interne :

L'audit interne est une **activité** indépendante et objective qui donne à une organisation une **assurance** sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses **conseils** pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique ses processus de management de **risques** de

contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité^{xvi}. (Version française de la définition internationale approuvée le 21 Mars 2000 par le conseil d'administration de l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle interne). Traduction de la définition internationale approuvée par l'IIA le 29 juin 1999).

On déduit de ces définitions que l'audit interne est une activité créatrice de valeur ajoutée et ses principales missions sont d'apporter aux directions générales et comités l'audit un éclairage interne mais également d'être au service de l'ensemble de l'organisation afin d'apporter une réelle contribution à la gouvernance d'entreprise^{xvi}.

Il s'avère utile de s'arrêter sur la signification de certains termes évoqués :

-Activité : il est courant de dire que l'activité est une série d'actions mais dans ce cas là l'usage du terme activité a pour but de préciser les actions de la fonction d'audit interne en termes d'assurance et de conseil.

-Assurance : l'audit interne doit constituer le processus par lequel l'entreprise s'assure que le fonctionnement de l'entreprise est bien maîtrisé ainsi que les risques auxquels elle doit faire face sont compris et gérés de façon appropriée. Ceci nécessite alors plus de diligence exercée par les auditeurs internes.

-Conseil : le conseil est une vertu privilégiée dans l'Islam, elle est acceptée mieux qu'un ordre ce qui permet d'apporter une plus grande flexibilité dans l'accomplissement des missions d'audit interne.

-Risque : cette notion n'est pas limitée seulement aux risques financiers, opérationnels et stratégiques encourus par l'entreprise, mais intègre également la non-exploitation des opportunités offertes. Elle confère à l'audit interne une dimension proactive (par opposition à réactive) et le situe au cœur du management.

En outre, l'audit interne décèle les principales faiblesses de l'entreprise, détermine les causes, évalue les conséquences, formule des recommandations et convaincre les responsables d'agir. Son rôle n'est pas de dénoncer et d'accuser, mais d'arbitrer « les règles du jeu » du groupe et surtout de faire pratiquer les « 3R »^{xvi} : Rechercher, Reconnaître, et Remédier aux faiblesses de l'entreprise. Il l'aide à anticiper les problèmes et se place dans une démarche vertueuse d'amélioration continue.

B- Les objectifs de l'audit interne :

On peut expliciter les objectifs de l'audit interne sous l'angle de 5 apports^{xvi} :

- L'assistance et le conseil au management:
- Promouvoir la culture de contrôle
- L'accompagnement des changements
- La prévention de toute difficulté pouvant menacer l'entreprise

- L'auditeur est un révélateur d'amélioration

Selon le père de « l'audit participatif » Larry Sawyer « le manager et l'auditeur : une association qui résout les problèmes » en prodiguant ses conseils à l'ensemble du management^{xvi} afin de les aider à se contrôler et de contrôler leur entité en vue d'améliorer le fonctionnement de l'entreprise.

1- Promouvoir la culture de contrôle :

Il est courant de dire que le contrôle interne est l'affaire de tous c'est-à-dire chaque personne employée à l'organisation doit être impliquée dans ce contrôle interne. Le rôle des auditeurs internes est d'inculquer cette culture à tout le personnel afin de favoriser l'autocontrôle.

2- L'accompagnement des changements :

L'évolution environnementale qu'elle soit technologique, économique ou autre, a amené les entreprises à se développer et notamment à s'adapter de manière perpétuelle avec l'environnement. A cet effet, l'auditeur interne doit aider l'ensemble du personnel à adhérer dans ce nouveau contexte afin d'assurer la pérennité de l'entreprise.

3- La prévention de toute difficulté pouvant menacer l'entreprise:

Le rôle prépondérant de l'audit interne réside dans la prévention de toute menace pouvant affecter le fonctionnement de l'entreprise avant qu'elle soit déclenchée et cela s'opère par le renforcement du système de contrôle interne.

4- L'auditeur est un révélateur d'amélioration :

il ne s'agit pas d'améliorer tout et n'importe quoi, mais de faire en sorte que le domaine audité soit toujours en phase avec son environnement extérieur et qu'il accomplisse la mission qui lui est dévolue avec efficience^{xvi}.

Il y'a lieu d'ajouter que le rôle de l'audit interne n'est pas^{xvi} :

- d'être le spécialiste du domaine audité
- de critiquer les hommes: l'auditeur interne ne juge pas les hommes mais les différents niveaux de l'entreprise.
- d'uniquement dénoncer les fraudes et leurs coupables

C- Les indicateurs de suivi de l'activité de l'audit interne :

L'évaluation de la performance de l'audit interne peut se faire à travers les indicateurs suivants^{xvi} :

- L'efficacité : le taux d'acceptation des recommandations et le taux de réalisation effective des mesures recommandées ;

- La qualité : le volume de demandes spontanées de mission d'audits par les opérationnels et le niveau de satisfaction des audités ;
- Cout/productivité : le taux de réalisation du programme annuel de l'audit et le niveau des économies effectivement engendré par les recommandations ;
- Le rapport : le délai d'émission du rapport d'audit interne et sa qualité d'élaboration (clarté, cohérence, style de rédaction, hiérarchisation des dysfonctionnements...).

L'enquête internationale pour l'étude des indicateurs de performance de l'audit interne a révélé que les critères d'évaluation des structures d'audit interne sont par ordre décroissant d'utilisation, la réalisation effective des mesures recommandées, la réalisation du programme annuel d'audit, le niveau des économies effectivement engendré par les recommandations et le volume de demandes spontanées d'audit par les entités opérationnelles.

II. Le contrôle interne :

A- Concept et définition du système de contrôle interne :

Il faut d'abord apporter un éclairage au concept du « contrôle interne », le contrôle interne est composé de contrôle et interne. Le terme contrôle prend deux sens : En français, il s'agit d'une action : exercer un contrôle, surveiller, vérifier. Pour les anglo-saxons, il s'agit d'un état : être en mesure de, dominer la situation, et notamment **maîtriser une opération....** qui est l'interprétation la plus adéquate qu'il faut retenir.

Le mot « interne » est défini dans le dictionnaire comme suit : « qui est situé en dedans, tourné vers l'intérieur ». Pour les besoins de cette étude, les mots « en dedans » et « intérieur » peuvent être considérés comme se rapportant à une entreprise, à savoir, le centre d'attention est à l'intérieur d'une entreprise ou toute autre organisation telle qu'une université, une administration, une œuvre de bienfaisance. Ainsi, le contrôle interne comprendrait, par exemple les actions du conseil d'administration, du management ou du personnel de l'entreprise, y compris les auditeurs internes, à l'exclusion des actions des autorités de tutelle ou des auditeurs externes^{xvi}.

Donc le contrôle interne est la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise.

Pour comprendre le contrôle interne, il faut répondre à la question « quoi faire pour maîtriser les activités ? », c'est-à-dire le contrôle interne est la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise par le biais d'un ensemble de sécurités

Le COSO (1992) a fourni une définition du contrôle interne comme étant un processus mis en œuvre par la Direction et le personnel afin de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs pour les trois catégories d'objectifs

suivants : des objectifs opérationnels (réalité et rentabilité des opérations), des objectifs en termes de reporting financiers (fiabilité des états financiers) et des objectifs de conformité (conformité aux lois et règlements).

Cette définition, qui a été depuis reprise un grand nombre de fois sous des formes et formats variés, renferme les critères d'appréciation de la pertinence d'un dispositif de contrôle^{xvi} :

- Le lien entre contrôle et objectif,
- La notion de processus,
- L'implication de l'ensemble du personnel

Le « contrôle interne » se traduit dans les faits par deux aspects complémentaires^{xvi} :

- Un état d'esprit dont la responsabilité incombe à toute personne exerçant quelque autorité dans l'entreprise : planifier les tâches, organiser les responsabilités, conduire les opérations et en contrôler la bonne marche ;
- Un ensemble de moyens, mesures et méthodes pour y parvenir.

Le système de contrôle interne peut se révéler comme des garde-fous contre toute tentative à commettre des pratiques illicites.

B- Les objectifs du contrôle interne :

Dès 1987, l'Institut des auditeurs Internes (IIA) définissait 4 objectifs pour le contrôle interne, repris dans la Norme 2110.A2 et 2120.A1^{xvi} :

- La protection du patrimoine,
- La qualité des informations,
- Le respect des directives,
- L'efficacité et l'efficience des opérations.

C- Les composants du système de contrôle interne :

Le référentiel COSO représente le contrôle interne symboliquement par une pyramide composée de cinq éléments interdépendants, au sens philosophique du terme^{xvi} :

- Un environnement de contrôle ;
- L'évaluation des risques ;
- Des activités de contrôle ;
- Une information et une communication ;
- Un pilotage

L'environnement de contrôle constitue le socle de l'ensemble du système contrôle interne en fournissant une discipline et une structure.

Il influe largement la manière dont la stratégie et les objectifs sont déterminés et dont les activités de contrôle sont structurées^{xvi}. Une fois que l'environnement de contrôle efficace a été créé, il est nécessaire de procéder à une évaluation des risques auxquels l'entreprise est confrontée, afin de trouver des réponses à ces risques (les transformer, traiter, tolérer, éviter).

La meilleure stratégie pour répondre à ces risques réside dans la mise en place des activités de contrôle afin de maîtriser les risques et de les minimiser à un niveau acceptable. Ces activités de contrôle peuvent être orientées vers la prévention et/ou la détection. Ces activités de contrôle peuvent être complétées par des mesures de correction en prenant en compte le rapport coût/bénéfice.

Les responsables et l'ensemble du personnel ont besoin d'informations fiables, exhaustives, utiles et fournies en temps opportun afin de réaliser leurs opérations ainsi qu'une communication pertinente, fiable et exhaustive concernant les événements aussi bien internes qu'externes.

En fin, puisque le contrôle interne est un processus dynamique qui doit être constamment adapté aux changements, il est impératif qu'il fasse objet d'un suivi et d'un pilotage afin de garantir qu'il est compatible avec les objectifs de l'entreprise.

1- L'environnement de contrôle : l'environnement de contrôle reflète la culture d'une entreprise, il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle en imposant une discipline et une organisation. Il constitue le fondement et le socle de toutes les autres composantes. La mise en place d'un environnement de contrôle est la première étape de l'établissement d'un système de contrôle interne, il constitue un élément de base indispensable à la création et au maintien d'un SCI efficace.

Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle s'articulent autour de ces éléments^{xvi}:

- l'intégrité personnelle et professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel;
- l'engagement du personnel à un niveau de compétence approprié;
- le conseil d'administration et le comité d'audit ;
- le style de management (en l'occurrence, la philosophie des responsables et leur manière d'opérer);
- la structure organisationnelle,
- les politiques et pratiques en matière de ressources humaines,
- La délégation de responsabilités.

2- l'évaluation des risques :

L'évaluation des risques est le processus qui consiste à identifier et à analyser les risques et à déterminer la réponse à y apporter afin de les remédier en tenant compte du rapport coût/bénéfice et l'évolution permanente de l'environnement micro et macroéconomique (la gestion du changement) ainsi que le contexte réglementaire et des conditions d'exploitation. L'évaluation des risques s'articule autour de ces éléments:^{xvi}

- L'identification des risques;
- L'analyse des risques;
- L'évaluation du degré d'aversion au risque de l'organisation;
- La définition des réponses à apporter aux risques identifiés et évalués.

3-Les activités de contrôle :

Les activités de contrôle sont des dispositifs spécifiques menés à tous les niveaux tant hiérarchiques que fonctionnels. Ces activités de contrôle jouent un rôle crucial aussi bien dans la maîtrise des risques que dans la réalisation des objectifs. Les activités de contrôle s'articulent autour de six rubriques^{xvi}: les objectifs, les moyens, le système d'information, l'organisation, les procédures, la supervision.

4-L'information et la communication :

Une entreprise qui met en place un système de contrôle le plus performant qui soit, sans communication et information, ce système sera voué à l'échec car toutes les personnes chargées de sa mise en œuvre n'en seront pas informées. De plus, une décision ne peut être prise que sur base d'informations pertinentes, adéquates, à jour et communicables. Voilà pourquoi l'information et la communication revêtent une importance primordiale notamment dans la réalisation de l'ensemble des objectifs du contrôle interne ainsi que les objectifs généraux de l'entreprise.

5-Le pilotage :

Partant du principe que «tout ce qui s'évalue s'améliore», le pilotage est un outil d'amélioration de l'efficacité du système de contrôle interne dans la mesure où il permet de l'évaluer et d'identifier les facteurs aussi bien positifs que négatifs qui peuvent l'affecter et d'apporter par la suite des recommandations qui contribuent à son amélioration. Le pilotage est en effet le levier de la performance du système de contrôle interne.

Cette évaluation (le pilotage) de la performance du système de contrôle interne doit se faire de manière perpétuelle au travers toutes les composantes du contrôle interne à savoir l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle ainsi que l'information et la communication^{xvi}, cette évaluation permet également de s'assurer que les piliers du système de contrôle interne

fonctionnent comme prévu et qu'ils sont mis à jour en fonction de l'évolution de l'environnement dans lequel opère l'entreprise.

Les opérations du pilotage peuvent être pratiquées soit au travers des activités courantes, soit par le biais d'évaluations ponctuelles. A cet effet, il s'avère nécessaire de définir les deux concepts (le pilotage permanent et le pilotage ponctuel).

5-1 Le pilotage permanent:

Le pilotage ou le suivi permanent du contrôle interne s'inscrit dans le cadre des opérations courantes et récurrentes d'une entreprise, y compris des contrôles réguliers effectués par la direction et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres actions effectuées par le personnel dans le cadre même des tâches qu'il a à accomplir^{xvi}. Les opérations courantes comprennent les activités courantes de gestion et de supervision, les analyses comparatives, les rapprochements d'informations .

Des exemples d'opérations courantes de pilotage sont donnés ci-après ^{xvi}:

- La conduite des activités régulières de gestion,
- Les échanges avec l'extérieur,
- L'organigramme de l'entreprise et les procédures de supervision appropriées,
- Les inventaires physiques,
- Les auditeurs internes et externes émettent régulièrement des recommandations sur la manière dont le contrôle interne pourrait être efficace (ce point précise que l'audit interne s'inscrit dans le cadre de pilotage qui est à son tour l'un des piliers du système de contrôle interne , ce qui fait que l'audit interne relève du SCI),
- Séminaire de formation, réunion de planification, et autres,
- Il est périodiquement demandé au personnel de confirmer, de façon formelle qu'il comprend le code de conduite de l'entreprise et s'y conforme.
-

5-2 Pilotage ponctuel (les évaluations séparées de l'efficacité du système de contrôle interne):

On savait bien que le pilotage permanent est d'une importance extrême qui sert à évaluer et améliorer les autres éléments de contrôle interne, mais il faut également promouvoir ces évaluations par un regard neuf effectué de temps en temps afin de déterminer si les opérations courantes de contrôle continuent d'être efficaces, ce qui permet ainsi aux responsables d'avoir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

Le pilotage ponctuel utilise les mêmes techniques et les mêmes procédures que celles des opérations courantes du pilotage permanent^{xvi} mais ce qui les distingue c'est que le pilotage ponctuel est une action séparée, réalisée dans un champ spécifique (p.ex. une activité spécifique) et que son intensité variera entre autres en fonction de l'évaluation du risque, des résultats de l'évaluation permanente et des changements intervenus (internes ou externes)^{xvi}.

Il convient de signaler que le pilotage sera de plus en plus bénéfique lorsque le suivi permanent et ponctuel sont combinés afin de s'assurer que le système de contrôle interne conserve toute son efficacité et son efficience

III. Le rôle de l'audit interne en tant qu'un outil du pilotage du système de contrôle interne :

Le système de contrôle interne étant conçu afin de permettre à l'entreprise d'avoir une assurance raisonnable que ses objectifs vont être atteints. Au fil du temps, plusieurs changements peuvent affecter ce système de contrôle interne à titre exemple l'introduction d'une nouvelle technologie, le changement du personnel, des événements économiques, politiques ou sociaux etc., A cet effet, l'entreprise doit mettre à jour son SCI tout en appuyant sur les recommandations et les conseils proposés par les auditeurs internes. Donc il incombe aux auditeurs internes de déceler tout changement susceptible d'affecter le système de contrôle interne, au delà de cette responsabilité, ils doivent assister le personnel à s'ajuster à ce changement par le biais de leurs recommandations et leurs conseils à titre d'exemple l'introduction du nouveau système comptable IAS/IAFRS dont les auditeurs internes ont un rôle déterminant à jouer notamment dans l'assistance des comptables à ce nouveau changement sachant que le système de contrôle interne est touché en premier lieu par ce changement qui se traduit par une révision du système d'information notamment le diagnostic et la méthode de gestion de stock, adapté au nouveau système.

En outre, la relation qui lie l'audit interne au système de contrôle interne réside dans le fait qu'une fonction d'audit interne performante permet de rendre le SCI de plus en plus efficace et efficient alors qu'une fonction déficiente dégrade automatiquement un bon système pour le rendre moins efficace voire déficient. De plus, en cas d'absence d'une fonction d'audit interne, le système de contrôle peut perdre son efficacité et même devient déficient au fil du temps.

Il ne faut perdre de vue que les auditeurs internes s'inscrivent dans le cadre du pilotage, donc ils ont la possibilité d'effectuer des évaluations qu'elles soient permanentes ou ponctuelles sur les autres éléments de contrôle interne à savoir : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, des activités de contrôle afin de stimuler l'amélioration du SCI. Par conséquent Il est à signaler que l'audit interne est un élément du pilotage du système de contrôle interne, par voie de conséquence il est un élément du système de contrôle interne.

Revenant à notre problématique de thèse la fonction d'audit interne est le garant de l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne, ce qui fait que l'audit interne revêt une importance primordiale notamment dans la subsistance du système de contrôle interne. Ainsi il est nécessaire de mettre la lumière dans un premier temps sur les deux notions efficacité et l'efficience ensuite montrer le rapport entre l'audit interne et le système de contrôle interne en matière d'efficacité et d'efficience.

L'efficacité : l'efficacité est la capacité à obtenir un résultat donné^{xvi}, en l'occurrence, les auditeurs internes doivent s'assurer que le SCI permet de réaliser les objectifs de l'entreprise.

Le contrôle interne peut être qualifié efficace s'il remplit les critères développés ci-dessous. Il peut être jugé efficace dans chacune des trois catégories d'objectifs (objectifs opérationnels, financiers et de conformité) lorsque le conseil d'administration et le management estiment qu'ils disposent d'une assurance raisonnable leur permettant de considérer^{xvi} :

- Qu'ils savent clairement dans quelle mesure les objectifs opérationnels de l'entité seront atteints,
- Que les états financiers publiés sont établis sur une base fiable,
- Que l'entreprise est en conformité avec les lois et règlements en vigueur.

Apprécier l'efficacité d'un système de contrôle interne est un jugement subjectif fondé sur la présence des cinq éléments et le fonctionnement efficace de ceux-ci. L'efficacité de leur fonctionnement fournit un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation d'une ou plusieurs catégories d'objectifs. Ainsi, les éléments du contrôle interne constituent également des critères d'efficacité^{xvi}.

L'efficience : l'efficience est la capacité à obtenir un résultat donné au moindre coût^{xvi}. En l'occurrence, les auditeurs internes sont tenus de s'assurer que le SCI est conçu avec moindre coût, visant à mettre en évidence les causes de dérive notamment celles qui sont liées à l'inadaptation du système d'information, des procédures, administratives, de la structure organisationnelle^{xvi}.

IV. La fonction d'audit interne au sein des entreprises publiques algériennes :

A-Un aperçu sur l'audit interne et le système de contrôle interne en Algérie :

Au lendemain de l'Indépendance, l'Algérie a opté pour un état socialiste et ce n'est qu'à partir des années 70 que l'Algérie a créé de grandes sociétés.

En 1980, l'Algérie a restructuré les grandes sociétés en entreprises plus petites par activité et domaine.

En 1986, l'Algérie a été frappée par l'effondrement des prix de pétrole ainsi que les crises sociales qui l'ont suivi, ce qui a conduit à la remise en cause du système économique. A cet effet, l'Algérie a engagé plusieurs réformes, parmi ces réformes la promulgation de la loi 88/01 du 12 Janvier 1988 portant sur l'autonomie des entreprises publiques économiques. Cette loi a également obligé ces dernières à se doter de structures d'audit interne, en vertu de son article 40 (chapitre 8 du contrôle relevant du titre 2) qui stipule : « Les entreprises publiques économiques sont tenues

d'organiser et de renforcer des structures internes d'audit d'entreprises et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement et de gestion^{xvi} ».

C'est grâce à cette loi que l'audit interne a connu un essor, donc avant 1988 la fonction d'audit interne était très peu connue, il n'y avait pas sa raison d'être en raison du statut et le rôle que jouait l'entreprise (un rôle social plutôt que créatrice de richesse)

Dans le sillage de l'article 40 de la loi 88-01, la sphère économique a vu éclore des structures d'audit interne dans divers secteurs d'activités (Industrie lourde et légère, le secteur bancaire, l'agroalimentaire, etc.).

Une convention intergouvernementale algéro-française portant formation à l'audit interne a même été mise en place pour pallier le déficit en auditeurs internes dont souffraient la plupart des entreprises algériennes à cette époque. Le dispositif de formation en question a permis, dès 1993, la création de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) dont le principal objectif qui lui est assigné est le développement et la promotion de l'audit interne en Algérie

L'A.A.C.I.A. est membre de "The Institute of Internal Auditors (I.I.A.)" depuis 1995 et entretient depuis des relations fructueuses (et entend inscrire de manière permanente cette option d'ouverture) avec les associations et instituts de plusieurs pays (Etats-Unis, Canada, France, Luxembourg, Belgique, Suisse, Tunisie, Maroc, Mali, Cameroun, Sénégal, etc.)^{xvi}.

L'A.A.C.I.A. participe régulièrement, en qualité de membre associé, aux activités de l'Union Francophone de l'Audit Interne (U.F.A.I.).

Le 25 septembre 1995, l'ordonnance 95/25 portant gestion des capitaux marchands de l'Etat a d'ailleurs levé l'obligation légale de l'article 40 de la loi 88-01 tout en laissant l'initiative à l'entreprise dans ce domaine en vertu de l'article 28 qui stipule « toutes les dispositions contraires à la présente ordonnance sont abrogées et notamment^{xvi}: la loi n 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques à l'exception de ses titres 3 et 4 ».

Le 30 janvier 2007, l'instruction du ministère de l'industrie et de promotion de l'investissement MIPI n°079/SG/07 ordonne la mise en place au niveau de chaque entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit et de contrôle interne^{xvi}. De ce fait la fonction d'audit interne a connu ces dernières années un développement notable dans certaines entreprises publiques algériennes mais elle n'a pas encore atteint sa maturité en comparaison avec les pays occidentaux telle que la France et les Etats-Unis et même par rapport à nos voisins le Maroc et la Tunisie.

Il est à préciser que de l'audit interne s'est intensifiée dans la détection et la prévention de la fraude, ceci est relevé par la presse nationale qui a mis beaucoup

plus l'accent sur le rôle de l'audit interne dans la détection et la prévention de la fraude on cite à titre d'exemple les articles ci-après :

- Le quotidien le soir d'Algérie à travers son article intitulé ^{xvi} « Deuxième journées de l'audit à Sétif : la fraude dans les entreprises en débat » a bel et bien précisé que le métier d'audit n'est pas suffisamment connu et son déploiement au niveau des entreprises algériennes pose de réelles difficultés liées en particulier à une mauvaise compréhension.

Il a été également signalé que la fraude coûterait en moyenne à une organisation plus de 10 % de ses revenus^{xvi}. A cet effet, les intervenants ont mis l'accent sur le lien entre l'audit interne et la fraude ainsi que les méthodes ou formes de détection de la fraude pour appréhender aux auditeurs internes de connaître les signes lorsqu'ils se présentent.

- Suite aux scandales cités encore par la presse qui ont éclaboussé la grande entreprise Sonatrach en 2010, concernant les affaires de passation de marchés de gré à gré ^{xvi}, le ministre de l'énergie youcef yousfi a appelé au renforcement du système de contrôle interne tout en avouant que la situation vécue par l'entreprise relève du manquement à l'éthique^{xvi} sachant que l'éthique est l'un des éléments du SCI qui s'inscrit dans le cadre du premier pilier de contrôle interne qui est l'environnement de contrôle. Pour cela, l'entreprise sonatrach s'est récemment dotée d'un code d'éthique^{xvi} qui précise à tous les employés de Sonatrach les règles en matière d'éthique et de comportement afin de lutter contre le fléau qui a secoué l'entreprise. En outre, Sonatrach s'est dotée également d'un comité d'éthique qui est rattaché directement au PDG^{xvi}.

- Il est à signaler que la Sonatrach a créé une direction centrale d'audit^{xvi}. Ainsi la fonction audit a été érigée en direction centrale et ceci illustre l'importance accordée à cette fonction par la plus grande entreprise publique algérienne.

Les autres entreprises publiques devraient y méditer.

A- Les principaux résultats issus de notre stage se présentent comme suit :

Notre étude terrain est basée sur l'approche de benchmarking qui a été menée pour identifier les facteurs clés de succès de la fonction d'audit interne notamment dans l'amélioration du système de contrôle interne au sein des entreprises publiques algériennes.

L'objectif de mes études empiriques est aussi d'analyser et de mettre en évidence les dysfonctionnements et les éléments de contre-performances liés aux éléments du SCI.

L'implantation de la fonction d'audit interne en Algérie étant relativement récente en comparaison avec les pays occidentaux, c'est pourquoi la fonction d'audit

interne n'a pas encore atteint sa maturité. Cette perception peut être argumentée par les points suivants :

- L'orientation prédominante de cette fonction est comptable et financière. Néanmoins l'audit opérationnel est pratiqué dans certaines entreprises.
- La fonction d'audit interne est perçue par les employés de l'entreprise comme un organe de détection de la fraude. Alors que dans les pays développés, l'audit interne est une fonction d'assistance et de conseil aux responsables, ce qui fait que les auditeurs algériens se heurtent à des obstacles d'ordre culturels de la part des audités et par conséquent l'audit interne n'a pas encore trouvé sa véritable vocation.
- La fonction d'audit interne est parfois exercée par des auditeurs internes non formés et peu soucieux du respect des normes de la profession,
- Généralement les auditeurs internes reçoivent des formations animées par des commissaires aux comptes
- Les auditeurs internes ne disposent pas d'une charte d'audit,
- L'inexistence d'un code de déontologie,
- La méthodologie de l'audit ne s'inspire pas à celle proposée par l'IIA.
- L'insuffisance en matière de moyens humains et matériels ;
- Les auditeurs internes ne donnent pas de conseils à leurs dirigeants en matière de gestion.
- L'inexistence d'un comité d'audit,
- les carences des procédures et de la supervision dans certaines entreprises.

B-Les facteurs clés de succès de la fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques algériennes:

- L'extension du champ d'actions de la fonction d'audit interne : les auditeurs internes ne se bornent pas à auditer la fonction comptable et finance mais ils couvrent maintenant d'autres domaines pour la réalisation de l'audit opérationnel.
- La pratique du suivi de la mise en œuvre des recommandations d'audit interne est largement répandue : les auditeurs internes assurent le suivi de leurs recommandations issues de toute mission d'audit.
- Les auditeurs internes qui sont au sein des entreprises publiques contribuent à la minimisation des risques.

On se rend compte que la qualité du système de contrôle interne diffère d'une entreprise à une autre.

Il a été constaté que les entreprises qui se dotent d'une fonction d'audit interne sont plus performantes que celles qui ne possèdent pas cette importante fonction notamment en matière d'amélioration du système de contrôle interne.

Les faiblesses du système de contrôle interne dans nos entreprises se manifestent notamment dans les éléments suivants :

- 1- L'environnement de contrôle :
 - l'éthique : les scandales et les détournements qui ont frappé les entreprises publiques algériennes sont dus en premier lieu à un manque d'éthique.
 - manque de compétence : malheureusement les critères de choix ce n'est pas la compétence et l'intégrité, il y'a d'autre d'autres facteurs (le favoritisme,...).
- 2- l'évaluation des risques : il n'y a pas une analyse adéquate.
- 3- Les activités de contrôle : des carences des procédures et de la supervision dans certaines entreprises.
- 4- L'information et la communication : une faible communication entre les responsables et les subordonnés qu'elle soit ascendante et descendante.
- 5- Le pilotage : la quasi-absence de la fonction d'audit interne.

B- Recommendations :

Notre modeste travail empirique sur les entreprises publiques algériennes, nous permet d'émettre les recommandations suivantes :

- 1 organiser des cycles de formation continue en matière d'audit animées par des spécialistes en audit interne à titre d'exemple les auditeurs adhérents à l'AACIA (Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens).
- 2- Etablir et entretenir des contacts avec le corps de l'enseignement supérieur, et les associations et instituts d'audit nationaux et internationaux
- 3- Il est vivement recommandé qu'il y'ait un code d'éthique auquel chaque employé doit adhérer afin de renforcer de plus en plus la crédibilité au sein de l'entreprise (ce code doit contenir l'éthique islamique: travailler avec soin, la concertation, la collaboration,..), il est souhaitable que ces valeurs fassent l'objet de communications afin d'influencer le comportement incorrect des employés qui échappe au système de contrôle.
- 4- Il est fortement recommandé que les auditeurs internes contribuent à renforcer l'éthique et d'ailleurs une norme de la profession l'exige : « L'audit interne doit évaluer la conception, la mise en œuvre et l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l'organisation liés à l'éthique^{xvi} », Le dispositif de contrôle interne est particulièrement efficace lorsqu'il intégré à l'infrastructure et fait partie de la culture d'entreprise.
- 5- Mettre à la disposition de la structure chargée de l'audit interne, les moyens humains et matériels nécessaires à son indépendance et à la bonne exécution de ses missions ;
- 6- Il faut que les auditeurs internes suscitent des suggestions de la part des audités afin de favoriser le climat de concertation.

7- L'auditeur interne doit prendre part en qualité de conseiller (consultant interne), les auditeurs internes doivent assister les managers dans la gestion de l'entreprise par leurs conseils afin de permettre à l'entreprise d'aller de l'avant et d'être performante et compétitive aussi bien à l'échelle nationale qu'à l'échelle internationale.

8- Il faut que la fonction d'audit interne s'inspire des normes internationales de l'audit élaborées par l'IIA, pour cela il faut qu'il y ait une obligation légale pour se conformer à ce référentiel car son application constitue un gage par lequel les auditeurs internes peuvent contribuer à la performance globale de leur entreprise.

9- Organiser des forums sur le thème de l'audit interne et le contrôle interne afin de mettre en exergue l'importance du système de contrôle interne et de faire impliquer davantage le personnel dans l'amélioration du SCI, ces forums permettent également de démystifier l'activité de l'audit interne et de convaincre les opérationnels de son apport, ce qui permet ainsi de promouvoir la culture de contrôle.

10- La publication d'une série d'articles sur l'audit interne dans le bulletin d'information interne de l'entreprise pour que chaque employé soit informé sur l'importance de l'audit interne ou bien utiliser l'intranet comme média de communication (ce média permet à l'audit interne de mettre à disposition de l'ensemble des employés diverses informations telles que^{xvi} : la charte d'audit, la présentation de l'équipe, le réseau des anciens auditeurs,...),

11- La réalisation d'une présentation de l'audit interne lors de la réunion d'ouverture : cela permet d'apaiser la crainte pouvant se manifester chez les audités et de favoriser leur collaboration et leur participation constructive à la réussite de la mission.

12- Pour parvenir à la performance de l'entreprise, il est nécessaire qu'il y ait une synergie entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches notamment avec le contrôle de gestion et le management qualité.

Conclusion :

En Algérie, pour parvenir à un développement durable et une croissance économique notamment avec la mondialisation qui stimule la concurrence accrue et l'émergence de la culture de la transparence et de la qualité, il est nécessaire que les entreprises publiques algériennes s'adaptent à ce nouveau contexte et engagent plusieurs réformes afin de promouvoir leur compétitivité, parmi ces réformes la mise en place d'une fonction d'audit interne susceptible de piloter le système de contrôle interne afin de le rendre plus efficace et efficient notamment dans un environnement marqué par l'incertitude et les changements rapides à titre d'exemple le nouveau système comptable IAS/IAFRS applicable à partir du premier janvier 2009 et qui demande une révision du système d'information notamment le diagnostic et la méthode de gestion de stock, adapté au nouveau système. De ce fait, il revient aux auditeurs internes d'assister les responsables à s'adapter à ce nouveau système

comptable afin de pouvoir maintenir le contrôle interne efficace et efficient ou bien le rendre plus performant et cela se fait par le biais des recommandations.

En outre le désengagement de l'état au profit de l'émergence des entreprises privées a rendu le développement des entreprises publiques inéluctable afin d'assurer leur pérennité, ceci passe inévitablement par une bonne gouvernance à tous les niveaux, au sein de laquelle l'audit interne constitue un des maillons déterminants et également par un bon système de contrôle interne.

BIBLIOGRAPHIE :

- Daniel Julien, « la conduite d'une mission d'audit interne », 2^{ème} Edition Dunod, 1995.
- Jean- Charles Bécour et Henry Bouquin, « Audit opérationnel, Efficacité, Efficience ou Sécurité », Edition ECONOMICA, Paris, 1996.
- Mohammed Adel Benhayoun Sadafi, « L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude du cas Drapor », Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, mémoire de l'obtention du DCS de gestion, Rabat, 2001.
- R.Rober. Moller, " Brink's modern internal auditing", 6^{ème} Edditin Wiley, Canada, 2005
- Pierre Schick « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007.
- Pierre Bernard et Françoise Janichon , « la pratique du contrôle interne : COSO Report », 2^{ème} édition d'organisation, New York, 2007.
- Jacques Renard, « théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} édition d'organisation, 2007.
- Yvon Mouglin, « les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne, Edition Afnor, 2007.
- Benoit Pigé, « gouvernance, contrôle et audit des organisations », Ed ECONOMICA, 2008.
- Frédéric Bernard et Rémi Gayraud « Contrôle interne, lutter contre la fraude : concepts, aspects réglementaires, gestion des risques, guide d'audit de la fraude, mise en place d'un dispositif de contrôle interne permanent, référentiels questionnaire, bonne pratiques... », Edition Maxima, Paris, 2008.
- Pierre Schick , Jaques Vera , Olivier Bourrouilh-Parège « Audit interne et référentiels de risques :Gouvernance ,Management des risques, Contrôle interne », Edition Dunod, 2010.
- L. Karen, « Auditing and assurances services », 1 st Edition John wiley, (Florida Atlantic University), 2011.
- Mohammed Adel Benhayoun Sadafi, « L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude du cas Drapor », Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, mémoire de l'obtention du DCS de gestion, Rabat, 2001.
- Makram YAICH, « Le pilotage du système de contrôle interne : démarche, outils et rôle de l'expert-comptable », Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique Université de Sfax, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, septembre 2010,
- FR Vanstapel, « Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector », INTOSAI, Internal Control Standards Committee, Bruxelles, 2004.
- Deloitte, « techniques de communication écrites et orales de l'auditeur », RMAI, 2005.
- Béatrice Bon-Michel « Le contrôle interne du concept à la méthode », Mars 2007,
- Evelynne Huytebroeck, « Le contrôle interne dans les Associations Sans But Lucratif : Guide de bonnes pratiques à l'usage des associations Commission », Commission communautaire française, janvier 2007.
- Mohamed Meziane (président de (l'association des auditeurs consultants internes algériens AACIA), « Audit interne : la survie de entreprise se marchande tous les jours », 18 2008
- Denis Neukomm, « l'auditeur francophone », union francophone de l'audit interne, 2010.

-
- INTOSAI, « guide sur la bonne gouvernance de L'INTOSAI, INTOSAI GOV 9100-9230 », Denmark, aout 2011.
 - Kevin Gilman, « Self assessment of internal control », Vermont, department of finance and management, April 2011.
 - Journal officiel de la république algérienne n ° 02 du 13 janvier 1988 article 40.
 - Journal officiel de la république algérienne n °55 du 27 septembre 1995, article 28.
<http://www.lce-algerie.com/entreprises-et-marche/16/299-sonatrachrenforcement-du-controle-interne.html>