

Le rôle de l'audit interne et du contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes

CHEKROUN Meriem

Maître de Conférence

*Faculté des sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Université de Sidi Bel Abbes*



Résumé :

La meilleure prévention contre la fraude est le contrôle interne. La fraude étant aujourd'hui reconnue comme un risque d'entreprise, il faut que le contrôle interne de deuxième degré (c'est-à-dire l'audit) s'intéresse à toutes les menaces ou dangers potentiels de malveillance avec ses conséquences sur les entreprises.

Les récents scandales financiers qui ont ébranlé les entreprises publiques algériennes tel que Sonatrach, Sonalgaz,... , ont mis sur le devant de la scène la nécessité de renforcer le SCI, notamment la fonction d'audit interne.

Nous avons constaté lors de notre étude empirique que la fonction d'audit interne au sein des entreprises publiques échantillonnées est galvaudée du fait que l'audit interne est une fonction de conseil et d'assistance et non pas une simple activité de vérification de la conformité. Il se pose ainsi la question de ce que les Anglo-Saxons appellent l'expectation gap.

Mots clés : la fonction d'audit interne, le système de contrôle interne, la fraude, les entreprises publiques algériennes.

Abstract:

The best prevention of the fraud is the internal control. The fraud being recognized as a risk of company today, the internal control of the second degree (that is the audit) has to be interested in all the threats or the potential dangers of hostility with its consequences on companies.

Financial scandals that recently the Algerian public companies such as Sonatrach, Sonelgaz, ... put on the forefront the need to strengthen the ICS, especially the internal audit function.

We found in our empirical study that the internal audit function within public companies sampled is overused that the internal audit function is to provide advice and assistance and not a simple activity of check of the conformity. This raises the question of what the Anglo-Saxons called the expectation gap.

Key words: the internal audit function, the internal control system, the fraud, the Algerian public companies.

Introduction :

La fraude est un sujet d'actualité qui occupe et préoccupe de plus en plus les entreprises. A cet effet, les entreprises doivent être proactives et réactives afin d'éviter tout risque de fraude. La meilleure prévention contre la fraude est le contrôle interne. En l'occurrence, les auditeurs internes doivent aider les responsables à prévenir les risques de fraude en évaluant l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne (SCI). Nous citons à titre d'exemple les scandales financiers qui ont ébranlé récemment les entreprises publiques algériennes tel que Sonatrach, Sonalgaz,... et qui ont mis sur le devant de la scène la nécessité de renforcer le SCI, y compris la fonction d'audit interne qui est un élément du SCI¹.

D'ailleurs, la norme professionnelle 330 de l'IIA (Institute of Internal Auditors) demande à ce que les auditeurs examinent les risques associés à la sauvegarde des actifs et donc du patrimoine de l'entreprise. Il s'agit donc pour eux d'examiner également tous les risques liés à des manipulations frauduleuses: vol, escroquerie, activité illégale comme la conception de faux ou d'usage de faux².

1- La notion de la fraude

Il s'avère nécessaire de traiter d'abord la notion de la fraude avant d'aborder le rôle du système de contrôle interne et de l'audit interne dans la prévention et la détection de la fraude.

Selon la norme ISA 240 de l'IFAC relative à la responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de la fraude dans les états financiers, est constitutif d'une fraude « un acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, par des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par des employés, ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal³ ».

En effet, on entend par la fraude toutes les irrégularités et actes illégaux commis avec l'intention de tromper⁴. En outre, ces fraudes peuvent être commises pour le bénéfice de l'entreprise ou à son détriment, tant par les employés de l'entreprise que des personnes extérieures à celle-ci, à titre d'exemple⁵ :

- Vente ou affectation de biens fictifs ou faussement déclarés ;
- Suppression intentionnelle d'informations importantes pour donner une image trompeuse de la situation financière de l'entreprise ;
- Fraudes fiscales ;
- Fixation irrégulière de prix de cession dans l'intention d'améliorer fictivement les résultats d'une des sociétés d'un groupe par exemple.

¹ Abdulrahman. A.M . Twaijry. Al, John. A . Brierley, David. R . Gwilliam, « An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector » , University, Al-Qaseem, Saudi Arabia, University of Sheffield Management School; The University of Sheffield, Sheffield, UK; University of Wales, Aberystwyth, UK, 2004, p 929.

² Bernard. F, Gayraud. R, Rousseau. L, « Contrôle interne : Lutter contre la fraude : Concepts, Aspects règlementaires, Gestion des risques, Guide d'audit de la fraude, Mise en place d'un dispositif de contrôle permanent, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques... », Editons Maxima, Paris 2010, p 143

³ Ouanihe. M, « La fraude en entreprise : comment la prévenir, la détecter, la combattre », Edition Maxima Paris , 2009,p 25.

⁴ Rocco. R . Vanasco, « Fraud auditing », University, Chicago, Illinois, USA, 1998, p 04.

⁵ Xavier .P, « The standarts for the professional practice of internal auditing », IIA, USA, 1997, p 43.

Etant donné qu'il existait une certaine ambiguïté entre les notions de l'erreur et la fraude, nous pensons en effet qu'il est important de mettre en évidence cette différence entre les deux notions. La fraude se distingue de l'erreur par son caractère intentionnel de sorte que le risque de non détection d'une fraude est généralement plus élevé que celui de la non détection d'une erreur car la fraude est accompagnée d'une altération des procédures du contrôle interne, par exemple: l'enregistrement comptable des transactions fictives, masquer les résultats pour qu'ils soient conformes aux objectifs,..etc.

2- Les grands types de fraudes :

Les deux types de fraude les plus fréquents se représentent comme suit⁶ :

1.1 Les détournements d'actifs ;

1.2 Les fraudes comptables.

Cela n'empêche pas qu'on peut rencontrer d'autres types de fraude telle que le vol, la corruption, la contrefaçon et la conspiration.⁷

2.1 Les détournements d'actifs :

Le détournement d'actif consiste à dissiper volontairement le patrimoine de l'entreprise et ce à travers l'exploitation des failles du système de contrôle interne par les employés motivés par⁸ :

- Le besoin (financier, par défi ou par esprit de vengeance) ;
- La perception d'une possibilité offerte de commettre une fraude (prise de conscience des défaillances de contrôle interne) ;
- La possibilité de justifier son acte, et de trouver une bonne raison de frauder.

Les détournements portent en général sur des éléments monétaires détournement de la trésorerie de l'entreprise mais peuvent également toucher d'autres éléments d'actifs, tels que les stocks, les immobilisations ainsi que les créances clients.

Il convient de noter que les détournements commis par les employés relèvent en général du vol ou de l'abus de confiance, alors que les mêmes actes commis par les dirigeants sont considérés comme des délits d'abus de bien social.

2.2 Les fraudes comptables :

La fraude comptable consiste à falsifier les comptes et les informations financières pour dissimuler la réalité économique de l'entreprise. Elle peut porter sur : « les comptes statutaires ou les comptes consolidés, les données de gestion internes à l'entreprise (reporting, tableaux de bord,...), les données financières communiquées aux tiers (communication financière)⁹ ».

⁶ Akerlof. G « La crise financière et ses retombés économiques et sociales 2 journées », enquête récente de PWC, 2011.

⁷ K. H. Spencer Pickett and Jennifer M. Pickett, 'The internal auditing handbook», Second edition Wiley, USA, 2003, p 429.

⁸ Bernard. F, Gayraud. R, Rousseau. L, op.cit, p 111.

⁹ Kurtz. D, "Comment lutter contre la fraude en entreprise et dans un service de trésorerie en particulier ? », Université Paris Pantheon - Sorbonne, Master Management des Organisations – M2, Spécialité Professionnelle », Finance, 2010, p 10.

Ce type de fraude se traduit par la manipulation des informations chiffrées dans le but de tromper le lecteur sur la situation patrimoniale et/ou la performance économique de l'entreprise¹⁰. Il est à noter que la fraude comptable est moins fréquente que les détournements dans la mesure où elle est nécessairement le fait de personnes haut placées dans la hiérarchie de l'entreprise (dirigeants, gouvernement de l'entreprise)¹¹.

Afin que les entreprises puissent se prémunir contre ces fraudes, elles doivent être proactives pour empêcher tout risque d'erreur ou de fraude pouvant émerger et ce à travers la mise en place et la mise en œuvre d'un bon système de contrôle interne. Pour illustrer ce point, nous proposons la définition proposée par la NAS 400 (Norme d'audit suisse) : « le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mis en œuvre par la direction d'une entreprise en vue d'assurer dans la mesure où cela est réalisable ce qui suit : gestion régulière et efficace (y compris respect des politiques de gestion), sauvegarde des actifs, **prévention et détection des fraudes ou des erreurs**, exactitude et exhaustivité des enregistrements comptables et établissements en temps voulu d'informations financières fiables ¹²».

Cette définition montre que parmi les objectifs du contrôle interne est de prévenir et de détecter les risques majeurs d'erreur et de fraude. En effet, un bon SCI est un garde fou contre toute tentative de fraude.

Il faut rappeler que le contrôle interne ne supprime jamais totalement les risques d'erreur ou de fraude, mais il permet de les prévenir, de les limiter autant qu'il est possible à un niveau faible en s'appuyant sur des dispositifs qui rentrent dans le cadre des piliers du système de contrôle interne.

3- Les dispositifs de réponses aux risques de fraude :

Les dispositifs de réponse aux risques de fraude s'articulent autour de quatre éléments¹³ :

- 3.1 L'organisation générale des systèmes de contrôle ;
- 3.2 L'importance des codes d'éthique ;
- 3.3 Le rôle de la Direction générale ;
- 3.4 Le rôle de l'audit interne.

3.1 L'organisation générale des systèmes de contrôle :

Un système de contrôle interne efficace et efficient se traduit comme un climat défavorable à la fraude. A cet effet, l'entreprise doit veiller à ce que le système de contrôle interne soit renforcé d'une manière perpétuelle et cela s'opère à travers l'intensification des trois niveaux de contrôle à savoir : l'autocontrôle, le contrôle hiérarchique et le contrôle de Direction. Il ne faut pas perdre de vue que même le contrôle externe peut contribuer à l'atténuation des risques de fraude.

¹⁰ Ouaniche. M, op.cit, p 28.

¹¹ Idem

¹² Huissoud. M, Campos. E, « maîtrise universitaire en comptabilité, contrôle et finance », Genève, 30 mars 2011, p 16.

¹³ Bernard. F, Gayraud, Rousseau. L, op.cit, p 116.

3.1.1L'autocontrôle :

Il est inutile de parler du système de contrôle interne sans évoquer l'autocontrôle qui concerne toute les personnes employées à l'entreprise en allant des échelons les plus élevés vers les échelons subalternes et qui incombe à chaque employé, dans la mesure du possible, de se faire contrôler afin de participer au bon fonctionnement du système de contrôle interne, c'est-à-dire, tout soin apporté par les employés a une incidence directe sur l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne.

L'industrie a compris depuis longtemps que l'autocontrôle est de loin le meilleur, non seulement parce qu'il coûte moins cher mais aussi parce qu'il évite le zèle d'un nouveau contrôleur qui traque l'erreur dans les moindres détails par peur de se faire posséder¹⁴.

3.1.2 Le contrôle hiérarchique :

Le contrôle hiérarchique est défini comme suit : « Tout responsable a une responsabilité de contrôle hiérarchique. Cette responsabilité concerne la qualité, la gestion et les résultats de son activité ainsi que la régularité et la sécurité des personnes ¹⁵ ». En fait, la régularité recouvre le respect de la déontologie, l'application du droit et le respect des procédures.

Selon Frédéric Bernard, Rémi Gayraud et Laurent Rousseau le contrôle hiérarchique doit être consacré à¹⁶:

- La supervision des travaux et à l'accomplissement des tâches de vérification ;
- L'analyse de l'activité et des résultats ;
- L'examen régulier du fonctionnement des procédures de contrôle mises en place.

Ainsi, le contrôle hiérarchique est exercé par toute la chaîne hiérarchique, c'est-à-dire par tout niveau hiérarchique sur le niveau subordonné. Par conséquent, le contrôle hiérarchique s'insère dans le dispositif général du contrôle interne et plus précisément dans le troisième pilier du SCI qui est « les activités de contrôle ».

3.1.3 Le contrôle de Direction :

La direction en tant que responsable du système de contrôle interne, doit disposer d'outils fonctionnels de contrôle afin de se parer contre d'éventuels risques. Ces outils fonctionnels se présentent comme suit¹⁷:

- Le contrôle technique : qui vérifie le respect des règles de gestion et l'application des directives techniques ;
- Le contrôle comptable : qui permet de vérifier la cohérence des écritures comptables et l'application des règles comptables.

¹⁴ Lambert. C, Cazes. C, « Les vrais problèmes de l'audit », L'école de Paris du management, Paris, 2002, p 09.

¹⁵ Parent. C, « Contrôle hiérarchique: guide méthodologique d'élaboration d'un dispositif », Ministère de l'Équipement des Transports de l'Aménagement du Territoire du Tourisme et de la Mer, république française, 2005, p 04.

¹⁶ Bernard. F, Gayraud. R, Rousseau. L, op.cit, p 117.

¹⁷ Idem.

3.2 L'importance des codes d'éthique :

Tout d'abord, il est nécessaire d'apporter un éclairage à la notion de l'éthique qui est l'une des pierres angulaires de l'environnement de contrôle, et de ses principaux apports à l'entreprise. L'éthique est définie comme étant « La prise de conscience de notre devoir d'intégrer dans nos décisions et actions la dimension humaine et d'œuvrer pour celle-ci ¹⁸ ». Pour d'autres, l'éthique est un culte purificateur de l'entreprise et du profit qui permet d'améliorer l'image de l'entreprise.

Il est courant de dire que l'éthique n'est pas un but à atteindre mais un chemin à entreprendre, ce proverbe montre l'importance d'inculquer des règles d'éthique aux employés afin de les inciter à réaliser le travail avec honnêteté, ce qui permet ainsi à instaurer un climat de confiance ainsi que renforcer la cohésion du personnel. De plus, les règles d'éthique permettent également à influencer les comportements qui échappent au contrôle et d'éviter, en effet, les risques de **fraude**. Pour cela, l'entreprise doit se doter d'un code de conduite (code d'éthique) définissant les grands principes d'éthique et décrivant, en face de situations concrètes, quelles sont les bonnes réponses à répondre en cas de situation de fraude avérée.

3.3 Le rôle de la Direction générale : définir ce qui n'est pas acceptable :

Les dirigeants doivent jouer un rôle proactif dans la lutte contre la fraude afin de la prévenir; ce qui les incite à imaginer les événements néfastes qui pourraient surgir.

A cet effet, les responsables doivent définir des règles bien précises quant à ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas pour mettre au courant l'ensemble du personnel de ce qui est effectivement permis. Pour cela, il est nécessaire qu'il y ait une définition écrite des responsabilités de chacun et une clause particulière sur les fraudes doit être rédigée, incluant des exemples ainsi que les mesures prises par la Direction pour sanctionner les fraudeurs sous forme d'une charte que l'on appelle une charte de lutte anti-fraude.

Voici ce qui devrait être mentionné dans une charte de lutte anti-fraude ¹⁹:

- Un énoncé clair des activités illégales, y compris les fraudes au profit de l'entreprise ;
- Une définition claire des responsabilités pour mener des enquêtes (en général l'audit interne ou les autorités judiciaires) ;
- Une clause précisant que chaque employé suspectant une fraude doit immédiatement en informer ses supérieurs hiérarchiques ;
- Une clause précisant que tout suspect ou fraudeur sera traité de la même façon, quel que soit sa position ou son ancienneté dans le service ;
- Une clause selon laquelle les supérieurs hiérarchiques sont responsables des actes malveillants qui se reproduiraient dans leur service ;

¹⁸ Benoit. J, « Pédagogie de l'éthique : le cœur de développement durable et le développement durable du cœur », Edition EMS, Paris, 2005, p 45.

¹⁹ Frédéric Bernard. F, Gayraud . R, Rousseau. L, op.cit, p 124.

- Une clause indiquant que les responsables se doivent de coopérer pleinement avec les enquêteurs ;
- Une clause interdisant toutes représailles contre les témoins qui auraient permis la découverte d'une fraude ;
- Une condition selon laquelle l'audit interne devra être informé de toutes les enquêtes.

3.4 Le rôle de l'audit interne :

Il faut toujours garder à l'esprit que la fraude s'enrichit du manque de transparence, c'est la raison pour laquelle le renforcement perpétuel du système de contrôle interne est d'une importance cruciale et par voie de conséquence, « **La meilleure prévention contre la fraude est le contrôle interne**²⁰ ».

A cet effet, les auditeurs internes doivent aider la Direction générale et le conseil d'administration à prévenir les risques de fraude en évaluant la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne compte tenu des risques spécifiques à chaque métier de l'entreprise. Ceci nécessite que les auditeurs internes s'assurent que²¹ :

- Les principes d'organisation retenus renforcent le contrôle interne ;
- Les buts et les objectifs en matière d'organisation sont réalistes ;
- Il existe des règles écrites (ex : code de conduite) décrivant les activités défendues et les mesures devant être prises lorsqu'il y'a violation des règles établies ;
- Des règles d'autorisation sont établies et maintenues pour chaque opération ou transaction ;
- Des politiques, pratiques, procédés, rapports et autres moyens sont développés pour contrôler les activités et assurer la protection des biens et ressources de l'organisation, surtout dans les domaines d'activité à risque élevé ;
- Les systèmes d'informations permettent à la Direction d'obtenir des données adéquates et fiables ;
- Les actions nécessaires à l'établissement ou à l'amélioration de systèmes de contrôle interne efficaces et performants sont menées.

Il convient de noter que les auditeurs internes ne sont pas censés être des experts en sécurité et en détection de fraude mais lorsqu'ils découvrent des irrégularités ou des actes illicites, ils doivent avertir les autorités compétentes de l'entreprise et de suggérer par la suite des investigations et des contrôles qui leurs paraîtront nécessaires et effectuer des suivis dans le souci de s'assurer que les procédures et diligences ont été accomplies. En outre, l'existence d'un système de contrôle interne au sein de l'entreprise ne constitue pas généralement une garantie absolue contre le risque de fraude. En effet, ce système se heurte à des limites qui réduisent son efficacité pour la prévention et la détection de la fraude à titre

²⁰ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} Editions d'Organisations, Paris, 2007, p109.

²¹ Xavier .P, op.cit, p 43.

d'exemple : la fraude managériale, la collusion, les dysfonctionnements et le coût du contrôle interne qui ne doit pas dépasser l'avantage qui en découle). En l'occurrence les auditeurs internes sont censés être vigilants pour empêcher toute personne voulant exploiter les failles du SCI ainsi que détecter les indices et les faits suspects pouvant se traduire en fraudes, tous cela afin de combler les limites du SCI et de le renforcer sans perdre de vue que l'audit interne est un élément du SCI.

Dans un souci d'affirmer l'importance de l'audit interne en matière de détection de fraude, nous proposons une enquête effectuée par PricewaterhouseCoopers en 2005:

TABLEAU 1: LES FACTEURS DE DETECTION DE LA FRAUDE

Comment la fraude a été détectée?	En France	Dans le monde
• Système de gestion des risques /audit interne.	39%	33%
• Rumeur (interne et externe)	29%	28%
• Autres	16%	25%
• Hasard	6%	6%
• Investigation des autorités judiciaires	6%	6%
• Audit externe.	4%	2%

Source : Duprat. R, « La fraude et l'auditeur : le cadre conceptuel des nouvelles techniques de détection des détournements d'actifs », Pansard & Associés, 2011, p 02.

Commentaire :

Dans le cadre de notre recherche, ce tableau illustre l'importance accordée à la fonction d'audit interne en termes de détection de fraude, le tableau montre également que l'audit interne est plus vigilant que l'audit externe en matière de détection de fraude. C'est-à-dire renforcer un système de contrôle interne incluant une fonction d'audit interne efficace est plus utile que recourir à l'audit externe.

De plus, les recherches antérieures sur l'audit interne et externe ont révélé que les entreprises qui sont dotées d'une structure d'audit interne réagissent rapidement sur la détection de la fraude²². En effet, la fonction d'audit interne est susceptible d'aider l'entreprise à atteindre ses objectifs en évitant les pièges et les aléas.

4- L'importance du SCI et la fonction d'audit interne dans la prévention de la fraude : cas de l'Algérie

4.1 Un aperçu sur la création de la fonction d'audit interne en Algérie :

Au lendemain de l'Indépendance, l'Algérie a opté pour un état socialiste et ce n'est qu'à partir de la fin des années soixante (plan de développement 1968-69) et début des années soixante dix (pan 1970-73), que l'Algérie a crée de grandes entreprises publiques en forme de sociétés. En 1980, l'Algérie a restructuré les grandes sociétés en entreprises plus petites par activités et domaines.

En 1986, l'Algérie a été frappée par l'effondrement des prix des produits hydrocarbures (pétrole et gaz naturel) sur le marché international, ainsi que les crises sociales qui l'ont suivi, ce qui a conduit à la remise en cause du système économique.

²² Ho. S, Hutchinson. M, « Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms'' The Hong Kong Polytechnic University, Hung Hom, Kowloon, Hong Kong, Queensland University of Technology, 2 George Street, P.O. Box 2434, Brisbane, Qld 4001, Australia ,p 124.

A cet effet, l'Algérie a engagé plusieurs réformes socioéconomiques et politiques, parmi les réformes économiques 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 5 du titre 2) qui stipule : « Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes d'audit d'entreprises et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement et de gestion²³ ». C'est grâce à cette loi que l'audit interne a connu un essor car avant 1988 la fonction d'audit interne était très peu connue. Cette fonction n'avait pas lieu d'être en raison du rôle que jouait l'entreprise (un rôle social plutôt que créatrice de richesse). Il convient de souligner que l'article 40 de la loi 88/01 a mis l'accent également sur la nécessité du renforcement du système de contrôle interne.

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.).

Par ailleurs, en 1993, une convention intergouvernementale algéro-française portant formation à l'audit interne a 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 la création de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) dont le principal objectif qui lui était assigné est le développement et la promotion de l'audit interne en Algérie.

L'A.A.C.I.A. est membre de "The Institute of Internal Auditors (I.I.A.)" depuis 1995 et entretient 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.)²⁴. En fait, 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 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 notamment²⁵: 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. 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

²³ Journal officiel de la république algérienne n ° 02 du 13 janvier 1988 article 40, p 22.

²⁴ Meziane. M (président de (l'association des auditeurs consultants internes algériens AACIA),« Audit interne : la survie de l'entreprise se marchande tous les jours », Revue de presse de Saou.Boudjemaa,18 novembre 2008.

²⁵ Journal officiel de la république algérienne n ° 55 du 27 septembre 1995, article 28, p 08.

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.

En fait, jusqu'à ce jour, il n'existe pas une base légale imposant une structure de l'audit interne au niveau des entreprises.

4.2 Méthodologie et résultats de la recherche :

La méthodologie retenue est de nature empiro-inductive car la recherche vise à connaître à quel stade est arrivée la fonction d'audit interne ainsi que le SCI au niveau des entreprises publiques, puis à formuler des suggestions afin d'apporter une valeur ajoutée.

Afin de comprendre comment et dans quelles circonstances se pratique l'audit Interne au sein des entreprises publiques algériennes, nous avons effectué une enquête au niveau des fonctions d'audit interne. Il a été choisi des entreprises de production et des entreprises de service.

Etant donné qu'il n'y a que peu d'entreprises publiques qui se dotent d'une fonction d'audit interne, notre enquête était effectuée au niveau de huit entreprises.

Il a été procédé pour ce faire à la collecte d'informations à partir de la narration, un questionnaire, des interviews et le rapprochement.

Les principaux résultats issus de ce travail se présentent comme suit :

L'implantation de la fonction d'audit interne étant relativement récente, c'est pourquoi la fonction d'audit interne n'a pas encore atteint sa maturité. Ceci peut être argumenté par les points suivants) :

- L'inexistence d'un comité d'audit;
- L'orientation prédominante de la fonction d'audit interne est comptable et financière. Cependant, l'audit opérationnel est pratiqué dans certaines entreprises ;
- La fonction d'audit interne est perçue par les employés de l'entreprise comme un organe d'inspection. 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 culturel 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 ;
- Les auditeurs internes ne reçoivent pas des formations par des spécialistes en la matière ;
- L'aspect policier et répressif de l'audit interne domine encore dans les esprits des audités au détriment de son caractère d'assistance ;
- Les auditeurs internes ne disposent pas d'une charte d'audit ;
- L'inexistence d'un code de déontologie ;
- L'auditeur interne se concentre sur l'audit de conformité plutôt que l'audit de performance ;
- La méthodologie de l'audit ne correspond pas à celle proposée par les ouvrages de l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) ;

- L'insuffisance en matière de moyens humains et matériels ;
- Les auditeurs internes ne donnent pas de conseils à leurs dirigeants en matière de gestion ;
 - il n'y a pas parmi les auditeurs internes des auditeurs spécialisés dans les domaines techniques ;
 - Il n'y a pas une demande d'une mission d'audit interne de la part des responsables opérationnels pour solliciter une assistance;
 - les auditeurs internes ne suscitent pas des suggestions de la part des audités afin de favoriser le climat de concertation ;
 - il n'y a pas une synergie entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches notamment avec le contrôle de gestion et le management de la qualité. ;
 - Il est à noter qu'il y'a un manque d'appui de la part des premiers responsables, les auditeurs internes n'ont pas toujours le soutien nécessaire, le soutien des premiers responsables est en demi-teinte, ce qui rend relativement marginale la place de l'audit interne au sein de la Direction Générale. Rappelons que la force d'une fonction d'audit interne au sein d'une entreprise dépend de l'intégration ou de l'implication de ses responsables.

4.3L'audit interne et la fraude en Algérie:

Il faut rappeler que les scandales qui ont frappé la grande entreprise Sonatrach en 2010, concernant les affaires de corruption et de passation de marchés de gré à gré²⁶ ont conduit le ministre de l'énergie à appeler au renforcement du système de contrôle interne²⁷, tout en avouant que la situation vécue par l'entreprise ne relève que de minime manquement à l'éthique. C'est la raison pour laquelle l'entreprise Sonatrach s'est récemment dotée d'un code de conduite²⁸ qui précise à tous les employés de Sonatrach les règles en matière d'éthique et de comportement. Nous ajoutons qu'il y'a aussi un comité d'éthique rattaché directement au Président Directeur Général, ceci afin de minimiser les risques de fraude. Il convient de souligner à cet effet que la fiabilité des informations est étroitement liée à des valeurs d'éthique et d'intégrité du fait que l'éthique traite les actes et régit la conduite des personnes.

Par ailleurs, étant donné que le scandale qu'a connu l'entreprise Sonatrach est du essentiellement aux affaires de passation de marché, il est souhaitable que le service SPM (Suivi Passation des marchés) soit non seulement constitué de juristes mais de spécialistes en droit commercial, et ce dans un souci d'efficacité.

Lors de notre enquête auprès d'un échantillon d'entreprises, il a été constaté au niveau de deux entreprises, le risque de contournement du système paie (les besoins des dirigeants en matière d'informations sur la paie ne sont pas définis). Ce point peut

²⁶ La question de gouvernance des entreprises se pose avec acuité - le scandale de Sonatrach révèle la manière dont elle est gérée. (2010, Jan 18). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/890645892?accountid=44936>

²⁷ En marge de la clôture de la session de printemps de l'APN, le ministre de l'énergie - «Le contrôle interne de Sonatrach renforce». (2010, Jul 24). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/892957609?accountid=44936>

²⁸ Cherouati. N, « Code de conduite de Sonatrach : le message du président, les valeurs de Sonatrach, la pratiques et engagements de Sonatrach, la charte d'éthique de Sonatrach», Alger, 03 novembre 2010.

justifié par le fait que le salaire de base affiché dans la fiche de paie est différent entre les éléments qui occupent le même niveau de poste (entre deux chefs de service on constate que le salaire de base affiché n'est pas le même).

Les auditeurs internes ont recommandé à cet effet un changement de forme des fiches de paie afin de préserver les intérêts de l'entreprise. Ainsi, l'audit interne vise à renforcer la lutte contre la fraude.

En effet, malgré que la fonction d'audit interne est dans une phase embryonnaire, nous reconnaissons quand même la valeur de la fonction d'audit interne car, tant soit peu elle a pu jouer son rôle de sauvegarde de patrimoine de l'entreprise.

Afin que les responsables des entreprises publiques algériennes puissent entreprendre des actions correctives, nous suggérons ce qui suit:

- Il faut généraliser la fonction d'audit interne dans toutes les entreprises;
- 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) ;
- 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. Le code de d'éthique doit contenir une clause particulière sur les fraudes et des exemples ainsi que les mesures prises par la Direction pour sanctionner les fraudeurs.
- Il est fortement recommandé que les auditeurs internes contribuent à renforcer l'éthique, 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'éthique²⁹ », Le dispositif de contrôle interne est particulièrement efficace lorsqu'il est intégré à l'infrastructure et fait partie de la culture d'entreprise ;
- Il faut que la fonction d'audit interne s'inspire des normes internationales de l'audit, car leur application constitue un gage de réussite ;
- La mise en place d'une ligne téléphonique de signalement anonyme permet de réduire le montant mais également la durée de détection de la fraude, elle permet également d'améliorer la perception des employés quant aux chances que les comportements frauduleux soient décelés.

²⁹ Denis Neukomm, « L'auditeur francophone », union francophone de l'audit interne UFAI, mars 2010, p 03.

Conclusion :

Le SCI ne supprime jamais totalement les risques d'erreurs et de fraude mais il permet de les prévenir, et de les limiter autant qu'il est possible à un niveau faible tout en s'appuyant sur des dispositifs qui s'articulent autour de quatre éléments : l'organisation générale des systèmes de contrôle, l'importance des codes d'éthique, le rôle de la direction générale et le rôle de l'audit interne. Ainsi, l'audit interne joue un rôle de garde-fou contre toute tentative à commettre des actes illicites.

La fonction d'audit interne se trouve désormais au cœur du dispositif de maîtrise et de réduction des risques d'erreur et de fraude. En effet, il faut que les fonctions d'audit interne soient généralisées dans toutes les entreprises algériennes afin de favoriser une démarche proactive contre les fraudes.

Bibliographie :

- Abdulrahman. A.M . Twaijry. Al, John. A . Brierley, David. R . Gwilliam, « An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector » , University, Al-Qaseem, Saudi Arabia, University of Sheffield Management School; The University of Sheffield, Sheffield, UK; University of Wales, Aberystwyth, UK, 2004.
- Akerlof. G « La crise financière et ses retombés économiques et sociales 2 journées », enquête récente de PWC, 2011.
- Benoit. J, « Pédagogie de l'éthique : le cœur de développement durable et le développement durable du cœur », Edition EMS, Paris, 2005.
- Bernard. F, Gayraud. R, Rousseau. L, « Contrôle interne : Lutter contre la fraude : Concepts, Aspects règlementaires, Gestion des risques, Guide d'audit de la fraude, Mise en place d'un dispositif de contrôle permanent, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques... », Editons Maxima, Paris 2010.
- Cherouati. N, « Code de conduite de Sonatrach : le message du président, les valeurs de Sonatrach, la pratiques et engagements de Sonatrach, la charte d'éthique de Sonatrach», Alger, 03 novembre 2010.
- Denis Neukomm, « L'auditeur francophone », union francophone de l'audit interne UFAI, mars 2010.
- Duprat. R, « La fraude et l'auditeur : le cadre conceptuel des nouvelles techniques de détection des détournements d'actifs », Pansard & Associés, 2011.
- Ho. S, Hutchinson. M, « Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms" The Hong Kong Polytechnic University, Hung Hom, Kowloon, Hong Kong, Queensland University of Technology, 2 George Street, P.O. Box 2434, Brisbane, Qld 4001, Australia.
- Huissoud. M, Campos. E, « maitrise universitaire en comptabilité, contrôle et finance », Genève, 30 mars 2011.
- K. H. Spencer Pickett and Jennifer M. Pickett, 'The internal auditing handbook», Second edition Wiley, USA, 2003.
- Kurtz. D, «Comment lutter contre la fraude en entreprise et dans un service de trésorerie en particulier ? », Université Paris Pantheon - Sorbonne, Master Management des Organisations – M2, Spécialité Professionnelle », Finance, 2010.
- Lambert. C, Cazes. C, « Les vrais problèmes de l'audit », L'école de Paris du management, Paris, 2002.
- Meziane. M (président de l'association des auditeurs consultants internes algériens AACIA),« Audit interne : la survie de l'entreprise se marchande tous les jours », Revue de presse de Saou.Boudjemaa,18 novembre 2008.
- Ouaniche. M, « La fraude en entreprise : comment la prévenir, la détecter, la combattre », Edition Maxima Paris, 2009.

- Parent. C, « Contrôle hiérarchique: guide méthodologique d'élaboration d'un dispositif », Ministère de l'Équipement des Transports de l'Aménagement du Territoire du Tourisme et de la Mer, république française, 2005.
- Pierre Schick, Jaques Vera, Olivier Bourrouilh- Parège, « Audit interne et référentiels de risques : Gouvernance, management des risques, contrôle interne », Edition Dunod, Paris.
- Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} Editions d'Organisations, Paris, 2007.
- Rocco. R . Vanasco, « Fraud auditing », University, Chicago, Illinois, USA, 1998.
- Xavier .P, « The standarts for the professional practice of internal auditing », IIA, USA, 1997.

Journaux officiels :

- Journal officiel de la république algérienne n ° 02 du 13 janvier 1988 article 40, p 22.
- Journal officiel de la république algérienne n ° 55 du 27 septembre 1995, article 28, p 08.

Les sites Web:

- La question de gouvernance des entreprises se pose avec acuité - le scandale de Sonatrach révèle la manière dont elle est gérée. (2010, Jan 18). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/890645892?accountid=44936>
- En marge de la clôture de la session de printemps de l'APN, le ministre de l'énergie - «Le contrôle interne de Sonatrach renforce». (2010, Jul 24). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/892957609?accountid=44936>