

## L'AUDIT INTERNE, UNE VALEUR AJOUTÉE POUR LES SOCIÉTÉS ROUMAINES DANS LA PÉRIODE DE CRISE FINANCIÈRE

### **Sgardea Florinel Marian**

*Academia de Studii Economice din București, Facultatea Contabilitate, Audit si Control de gestiune, Bucuresti, Piata Romana Nr 6, e-mail: sgardeafm@gmail.com , 0741.218.040*

### **Sabau Elena Monica**

*Academia de Studii Economice din București, Facultatea Contabilitate, Audit si Control de gestiune, e-mail: emsabau@gmail.com, 0728.301.810*

### **Tutu Anca**

*Academia de Studii Economice din București, Facultatea Contabilitate, Audit si Control de gestiune, e-mail: : tutzu2002@hotmail.com 0723.661.914*

### **Turlea Carmen**

*Academia de Studii Economice din București, Facultatea de Management e-mail : turleacarmen@yahoo.com 0726.191.175*

*Internal audit is an essential element of the company's economic and strategic management especially in times of financial crisis. Internal audit assists organizational management by providing independent assurance and by identifying possible means to increase economic yield and efficiency. During the current financial crisis Romanian companies choose to preserve their internal audit function, an activity that is to provide information and analysis as objective and independent items of advice in order to bring in economic added value to the company's activity and improve economic management. Internal audit, as a tool to assist the professionals' decisions, leads to the achievement of the company's objectives by a systematic and disciplined approach for the evaluation and improvement of risk management and internal control efficiency.*

*Mots Clés : risque, l'audit interne, contrôle interne, procédure*

*Code JEL: M42*

### **L'évolution de l'audit interne en Roumanie**

L'audit interne est une activité d'assistance et conseil à la gestion qui a beaucoup évolué dans le monde depuis la 2<sup>nd</sup> guerre mondiale. Autrefois cantonné aux questions comptables l'audit touche aujourd'hui toutes les activités de l'entreprise et assure par conséquent une grande variété de service d'audit et de conseil. L'audit interne est aussi une activité indépendante 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 de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

Jusqu'en 1999, en Roumanie aucune réglementation n'existait concernant l'audit interne, qui pouvait être pratiqué au niveau des sociétés commerciales. Ce n'est qu'en 2000 par l'Ordre du ministre des Finances no. 1267 du 21.09.2009 publié dans le Bulletin Officiel no 480 du 02.10.2000, que les Normes minimales d'audit interne ont été approuvées. En conformité aux dispositions ci-dessus, l'audit interne devient obligatoire à compter du 2001, pour les entités qui étaient obligées d'auditer les situations financières.

La modalité d'organiser l'audit interne en Roumanie était laissée tout à latitude de l'entreprise. Aussi comme dans la situation de la modalité d'organisation de la comptabilité de gestion dans la pratique des entreprises roumaines on a enregistré une totale manque d'intérêt. Seules, les banques commerciales sous la pression de la Banque Nationale ont réussi d'organiser des départements d'audit interne et ont publiée également le Livre d'audit interne de ladite organisation. Par la Décision de la Chambre des Auditeurs financiers No. 35 du 30.11.2004 ont été assimilés les Standards Internationaux d'Audit Interne et le 19.04.2007 par la Décision no 88

CAFR ont été approuvés les Normes d'Audit Interne de la Roumanie. En conformité à la Décision No. 88, les auditeurs internes fournissent deux activités : des services d'assurance et des services de conseil.

La profession d'auditeur interne en Roumanie s'appuie sur le cadre de référence international des pratiques professionnelles qui guide la conduite de l'audit interne dans des contextes très divers. Les particularités législatives ou réglementaires ainsi que les spécificités des organisations (métiers, culture, taille...) sont autant des raisons pour veiller à l'application du Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne. Il contient des dispositions minimales requises pour un bon exercice de la profession. Une mise à jour importante de ce dénominateur commun de la pratique professionnelle de l'audit interne rentrera en application dès le 1er janvier 2009.

Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne comprend:

- la **Définition de l'Audit Interne**, qui n'est pas concernée par la révision. Ce texte a été adopté le 21 mars 2000 par le Conseil d'administration de l'IFACI;
- le **Code de Déontologie** précisant les principes et les valeurs qui doivent guider le comportement des auditeurs internes;
- les **Normes** enrichies par des interprétations. Elles donnent des lignes directrices pour la réalisation de la mission des auditeurs internes et la gestion de leur activité.

La partie non obligatoire, mais très fortement recommandée du Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne comprend :

les **Modalités Pratiques d'Application (MPA)** qui sont remaniées pour plus de clarté. Les MPA mettent en exergue les meilleures pratiques pour se conformer à la Définition de l'Audit Interne, au Code de Déontologie et aux Normes.

- les guides pratiques tels que les **GTAG (Guide d'audit des systèmes d'information)**. Ils proposent des procédures et des méthodes d'audit pour des domaines déterminés.
- les prises de position commentent les rôles et les responsabilités de l'audit interne.

### **Les objectifs et les missions d'audit dans la période de crise financière**

L'audit interne assiste les membres de l'entreprise ou de l'organisation dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. A cet effet, l'audit interne leur fournit des analyses, fait des appréciations, des recommandations, donner des avis et des informations concernant les activités. L'audit apporte sa contribution à l'ensemble des activités de l'entreprise et dans chaque domaine. Qu'il s'agisse des aspects financiers administratifs commerciaux informatiques et sociaux, son importance doit davantage primer. Diriger, c'est planifier les tâches, organiser les responsabilités, conduire les opérations et contrôler le marché. Tout cela fait du management une profession que l'audit en tant qu'outil de gestion.

L'audit interne consiste donc à *observer, étudier et analyser la situation des comportements, des faits, des structures et des documents sociaux par rapport à des référentiels internes à l'entreprise*. Cela nous permet donc de relever les écarts, de rechercher les causes, d'étudier leurs conséquences ou implications, de relever les risques de l'entreprise de manière à mieux les maîtriser, les supprimer et à mieux assurer les suivis des procédures de contrôles internes.

Désormais, la mission d'un auditeur va consister en l'examen des composantes de l'organisation et des conditions de son fonctionnement. Deux grandes missions lui sont assignées. Ainsi selon la nature, on distingue des missions de conformité, de régularité et des missions vers l'efficacité. Il s'agit pour un auditeur interne d'évaluer le contrôle et de proposer des améliorations. En matière de régularité, l'auditeur s'intéressera aux tâches et aux résultats. Il cherchera à analyser le travail effectuée par rapport au référentiel. Il cherchera à savoir si le résultat est correct. Autrement dit l'auditeur aura :

- à examiner la fiabilité et l'objectivité de l'information financière ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et présenter ces informations.

- à examiner les systèmes établis en vue d'assurer le respect des politiques de gestion des plans, des procédures, lois et représentations qui peuvent avoir une influence sur la vie de l'entreprise.

- à examiner enfin les dispositions prises pour protéger et sauvegarder le patrimoine et si nécessaires vérifier l'existence de l'entreprise.

Elle consiste à évaluer l'efficacité de l'entreprise et à proposer des améliorations. Il faut se garder d'examiner les systèmes tels qu'ils sont. L'on doit davantage s'interroger sur la fiabilité de tout système et de sa capacité à obtenir, à générer les résultats escomptés. Il faut toujours relier les systèmes à leurs finalités. Autrement dit l'auditeur aura :

-à apprécier l'utilisation économique et efficace des ressources, l'adéquation des moyens aux objectifs, l'adaptation des structures et la qualité de l'information.

-à examiner les opérations et les programmes de l'organisation audité afin de s'assurer que les résultats sont conformes aux objectifs fixés, aux activités opérationnelles. En fait, il s'agit de voir si les opérations sont exécutées conformément aux provisions.

### **La fonction d'audit interne**

La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quelque soit le niveau d'extension de son champ d'action sur l'efficacité et la performance au delà de la simple conformité. L'objectif est d'assister les responsables dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, des appréciations, des recommandations et des commentaires concernant les activités contrôlées.

L'audit interne est concerné par toutes les phases de l'activité de l'entreprise qui intéressent la Direction Générale. Ceci implique d'aller au delà des aspects financiers pour atteindre une compréhension des opérations examinées. En effet l'auditeur externe doit élaborer un plan d'audit s'appuyant sur le travail de l'audit interne qu'il remet au conseil d'administration de l'entreprise pour la vérification des comptes. Dès lors les questions qui méritent d'être étudiées sont de savoir si l'audit interne peut-il sécuriser les travaux du commissariat aux comptes ? Pour être efficace l'auditeur externe il s'appuie sur le travail de l'audit interne ?

Ce sont autant de questions auxquelles nous essayerons d'apporter des réponses après décrire au préalable les procédures qui permettent de concevoir un plan d'audit interne.

L'audit interne a pour objectif général de donner à la direction l'assurance raisonnable que l'entreprise est gérée de manière saine et efficace. Pour ce faire, il s'assure, dans les domaines décrits comme champ d'application, que :

- les ressources et les actifs de l'entreprise sont dûment enregistrés dans ses livres et préservés comme il convient ;

- les données financières, opérationnelles, comptables et autres qui sont générées par l'entreprise ou utilisées pour sa gestion sont exactes et fiables ;

- l'intégrité, la fiabilité, la confidentialité et la disponibilité continue des systèmes d'information sont garanties ;

- l'application des procédures et méthodes de gestion des risques et le fonctionnement du contrôle interne sont efficaces ;

- les stratégies, procédures et manuels de l'entreprise en rapport avec ce qui précède sont appropriés et respectés ;

- la gouvernance, les opérations, ainsi que diverses fonctions et activités relatives aux domaines concernés sont efficaces et rationnelles.

Les activités d'audit interne sont conduites dans différents environnements juridiques et culturels, dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers, ainsi que par des professionnels de l'audit, internes ou externes à l'organisation. Bien que ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, le respect des *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* est essentiel pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités. Lorsque certaines dispositions des Normes sont contraires à la législation ou à la réglementation en vigueur, les auditeurs internes doivent respecter les autres dispositions et communiquer les informations appropriées. Dans le cadre des missions d'assurance, l'auditeur interne procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur un processus, un système ou tout autre sujet. Il détermine la nature et l'étendue de ses missions qui comportent généralement trois types d'intervenants:

1. la personne ou le groupe directement impliqué dans le processus, le système ou le sujet examiné autrement dit le propriétaire du processus;
2. la personne ou le groupe réalisant l'évaluation l'auditeur interne, et;
3. la personne ou le groupe qui utilise les résultats de l'évaluation l'utilisateur.

Les missions de conseil sont généralement entreprises à la demande d'un client. Leur nature et leur périmètre font l'objet d'un accord avec ce dernier. Elles comportent généralement deux intervenants: **premièrement**, la personne ou le groupe qui fournit les conseils en l'occurrence l'auditeur interne, et **deuxièmes** la personne ou le groupe donneur d'ordre auquel ils sont destinés le client. Lors de la réalisation de missions de conseil, l'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité et n'assumer aucune fonction de management.

### **Le cadre méthodologique d'audit interne**

Pour une reprise d'entreprise réussie, il est nécessaire de procéder à la réalisation de différents audits qui permettront une évaluation au plus juste et surtout de limiter au maximum les risques inhérents à la société cible. Dans la mesure où une reprise d'entreprise ne ressemble jamais à une autre, la nature des audits à réaliser doit bien entendu être adaptée à chaque cas.

Trois types d'audits sont généralement à effectuer: l'audit comptable et financier, l'audit juridique, fiscal et social et l'audit d'environnement. Pour cela, il est nécessaire de s'entourer de spécialistes tels que les experts-comptables, juristes etc..

Etudions un peu plus précisément les points examinés lors de l'audit comptable et financier. Les différentes investigations effectuées par les auditeurs comptables et financiers sont généralement regroupées autour de plusieurs axes développés ci-après. Dans un premier temps, il est primordial de prendre connaissance de la société cible et de son environnement et en particulier de son secteur d'activité, des marchés sur lesquels elle intervient, de la concurrence à laquelle elle est confrontée mais aussi des cadres législatif et réglementaire dans lesquels elle évolue, etc...

L'auditeur s'attachera également à identifier les forces et les faiblesses des principales fonctions et procès de l'entreprise: direction générale, fonctions commerciale, d'achat, de stockage et de production, de gestion des ressources humaines, de logistique, contrôle de gestion, comptabilité, système d'information et de contrôle interne. Il examinera par ailleurs les principaux postes du bilan du dernier exercice clos en analysant leur contenu et en étudiant leur évolution par rapport au bilan de l'exercice ou des exercices précédent(s).

L'audit comptable comprend également une revue des principes, des règles et méthodes comptables utilisés et plus précisément une appréciation de leur pertinence, une analyse des éventuelles changements intervenus et une identification des principales différences avec ceux de l'acquéreur ainsi que les meilleures pratiques. Sont par ailleurs à prévoir une analyse de la situation financière et en particulier de la structure et de l'échéancier de l'endettement et du flux de trésorerie ainsi qu'une recherche et une analyse des engagements hors bilan.

L'auditeur procède aussi à une revue analytique du compte de résultat du dernier exercice clos: analyse des variations significatives par rapport au compte de résultat de l'exercice ou des exercices précédent(s), du budget de l'exercice clos et de celui de l'exercice en cours. Il effectue un examen des comptes de gestion et en particulier des tableaux de bord et états de comptabilité analytique pour analyser la rentabilité sectorielle, par affaire, par produit ou encore par site géographique.

Bien évidemment, l'examen de l'exercice en cours et en particulier des événements significatifs, des comptes de résultats intermédiaires, etc. est également indispensable. Il s'accompagne d'une revue des comptes prévisionnels et notamment du budget de l'année en cours et des plans à moyen terme.

A cela s'ajoute une revue du carnet de commandes et des événements post clôture. Par ailleurs, en collaboration avec l'acquéreur, l'expert-comptable s'appliquera à identifier toutes les restructurations nécessaires et l'impact des synergies éventuelles avec d'autres sociétés que l'acquéreur pourrait déjà diriger. Une analyse de la dépendance commerciale ou financière vis-à-vis de la société mère ou des sociétés apparentées sera également à prévoir et parallèlement un examen des conditions de fixation des prix des prestations intra-groupe, et le cas échéant, des prix de transfert avec des filiales ou établissements étrangers.

Enfin, il ne faudra pas oublier de procéder à une lecture attentive des rapports du commissaire aux comptes, à une revue des procès-verbaux des conseils, des assemblées d'actionnaires ainsi que des réunions du comité d'entreprise lorsqu'il en existe un. Ces travaux d'audit réalisés par l'expert-comptable, en collaboration étroite avec l'acquéreur, permettront à ce dernier de mettre toutes les chances de son côté pour la réussite de sa reprise. En particulier, cet audit lui permettra se prémunir contre différents risques :

- la manque de sincérité des comptes;
- la précarité financière ;
- la baisse de rentabilité ;
- certains risques fiscaux et sociaux ;
- la fragilité du fonds de commerce ;
- les insuffisances de l'outil industriel ;
- des engagements hors bilan aux conséquences non mesurées, etc....

Afin de minimiser davantage les risques liés à la reprise d'une entreprise, l'acquéreur pourra également demander au cédant des garanties conventionnelles, communément appelées

## **Conclusion**

Au termes de cette étude, nous pouvons tirer plusieurs enseignements sur l'audit interne une valeur ajoutée dans la mission d'un auditeur externe. Nous avons pu d'écrire sommairement le contrôle interne en rappelant ses différentes composantes, et son rôle. Ainsi on a étudié de façon minutieuse l'audit interne ses définitions, objectifs et missions et nous avons parlé des procédures de l'audit interne et contrôle interne. Le contrôle interne constitue un élément vital de toute organisation. Il permet à celle-ci de maîtriser son comportement et d'assurer la sécurité de ses membres. Son action est permanente et continue.

L'environnement concurrentiel des entreprises roumaines oblige ces dernières à mettre en place et à faire évoluer en permanence leur système de contrôle interne pour l'adapter aux contraintes et aux modifications de l'activité et de l'environnement pour le rendre plus sécuritaire pour l'entreprise. Pour avoir un contrôle interne efficace il faut qu'il y ait :

- séparation des tâches et contrôle du respect des procédures adoptées.
- environnement favorable et adhésion du personnel et de la direction aux principes retenus en vue d'instaurer un climat d'intégrité et de valeurs éthiques de bonne gouvernance d'entreprise.
- une organisation claire, comprise et diffusée à tous les partenaires internes et externes de l'entreprise.

- une délégation de pouvoirs contrôlée et visant l'efficacité de l'organisation.
- une traçabilité des transactions, en vue d'effectuer des contrôles de responsabilités.
- un manuel des procédures pour éviter l'informel qui peut instaurer l'anarchie.
- réaliser des contrôles systématiques parfois ou du moins périodiques pour rendre le dispositif de contrôle interne plus dynamique et adapté.

Il convient d'ajouter qu'une harmonisation des lois sur le contrôle interne en Roumanie serait sans doute bénéfique pour la finance d'entreprise, ainsi toute entreprise pourrait disposer d'un corps unique de règles afin d'améliorer sa fiabilité, sa comparabilité et sa transparence des états financiers.

### **Bibliographie**

1. American Institute of Certified Public Accountants (2006), - *Statements on Auditing Standard No. 55, 78, 94, 99*.
2. Boulescu M., Ghita M., Mares V. – *Auditul Performantei*, Ed. Tribuna Economica, Bucuresti, 2002.
3. CAFR - *Audit Financiar 2006. Standarde. Codul etic*, Ed. Irecson, Bucuresti, 2007, tradudere autorizata IFAC.
4. Dobroteanu L, Dobroteanu C. - *Audit Intern*, Editura Infomega, Bucuresti, 2007, pag 12-28.
5. Morariu Ana, Gheorghe Suci, Flavia Stoian, - *Audit Intern si guvernanta corporativa*, Editura Universitara, Bucuresti, 2008, pag 16-27.
6. Nobes C. - *Accounting harmonization in Europe : process, progress, prospects*, Financial Times Management Report, 1992.
7. Renard J. - *Theorie et pratique de l'audite interne*, Editions Organisations, Paris, France, 2002.
8. \*\*\* [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
9. \*\*\* [www.caf.ro](http://www.caf.ro)
10. \*\*\* [www.aair.ro](http://www.aair.ro)