

---

***La complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion  
comme un facteur d'amélioration des instruments de contrôle et de  
gestion, cas du group Algéro-Espagnole – FERTIAL-***

***Etude expérimentale symétrie à un modèle hypothétique***

AMARA Meriem<sup>1</sup>

University of Mohamed Khaider, Algeria  
amarameriem71@gmail.com

ELHADJE Aneur

University of Mohamed Khaider, Algeria  
elhadjameur@gmail.com

***The complementarity between the internal audit and the management control  
as a factor to improve the control and management instruments, case study of  
the group Algéro-Espagnole - FERTIAL-  
-Experimental study symmetry to a hypothetical model***

AMARA Meriem & ELHADJE Aneur

University of Mohamed Khaider / ALGERIA

Received: 02/01/2017

Accepted: 03/05/2017

Published: 31/12/2017

**Abstract:**

*This study aims to promote a synergy between internal audit and management control to ensure the transparency and efficiency of accurate, high in quality and quantity, reliable. In our practice case studies in group FERTIAL our interlocutors and the conclusions of the results collect; that without this synergy the proliferation of information and variety of actors may lead to poor visibility and in total; to erroneous information or truncated, so this collaboration system allows better access for all to information and will in parallel in the direction of a better knowledge of the data to take into consideration. Ultimately; that is why it is essential to organize standardized exchanges through meetings, consultations, training .., between the head of internal audit and the management control.*

**Keywords:** Management control, internal audit, complementarily, management, control.

**(JEL) Classification :** M11, M42.

**Résumé:**

*Cette étude vise à Promouvoir une véritable synergie entre audit interne et contrôle de gestion afin de garantir la transparence et l'efficacité d'information exacte, riche en qualité et en quantité, fiable, pertinente et diffusée en temps opportun. Dans notre cas pratique étudiée au sein de groupe FERTIAL nos interlocuteurs ainsi les conclusions des résultats obtenus recueillent ; que sans cette synergie la multiplication des informations et la diversité des acteurs risquent de conduire à une visibilité déficiente et, au total ; à une information erronée, donc ce système de collaboration permet un meilleur accès de tous à l'information et va en parallélisme dans le sens d'une meilleure connaissance des données disponibles. In fine ; c'est pourquoi il est indispensable d'organiser des échanges normalisés et concertation planifiées entre le responsable de l'audit interne et celui du contrôle de gestion.*

**Mots clés :** Contrôle de gestion, audit interne, complémentarité, contrôle, gestion.

**Classification (JEL) :** M11, M42.

**Introduction:**

Le leadership responsabilité qui anticipe et trouve des solutions innovantes dans un monde incertain, ainsi que dans un environnement caractérisé par un changement climatique permanent et rapide, l'entreprise est appelée à mettre en place des outils de contrôle et de pilotage lui permettant de faire face aux croissance des risques menaçant leur développement, voire leur pérennité. A ce stade, l'identification des facteurs stratégiques de performance et des risques majeurs est en effet devenue une préoccupation permanente des dirigeants.

Au cœur de la dynamique de principales décisions, le jeu des auditeurs internes et de contrôleurs de gestion ne se limite plus aux seuls aspects financiers, il intègre désormais toutes les dimensions de la performance sociale et sociétale. L'optique adoptée ici réside dans l'expression dite : « on ne peut pas faire seul ce que l'on peut faire ensemble » ; laquelle repose sur la mise en relation de ces deux acteurs, qui cristallise dans une évidente et pertinente observation qui nous incite à explorer les domaines de cette véritable complémentarité entre fonctions ayant des finalités voisines.

**La question de la recherche :** La question fondamentale de recherche qui est examinée en profondeur dans cette étude peut être formulée de la manière suivante :

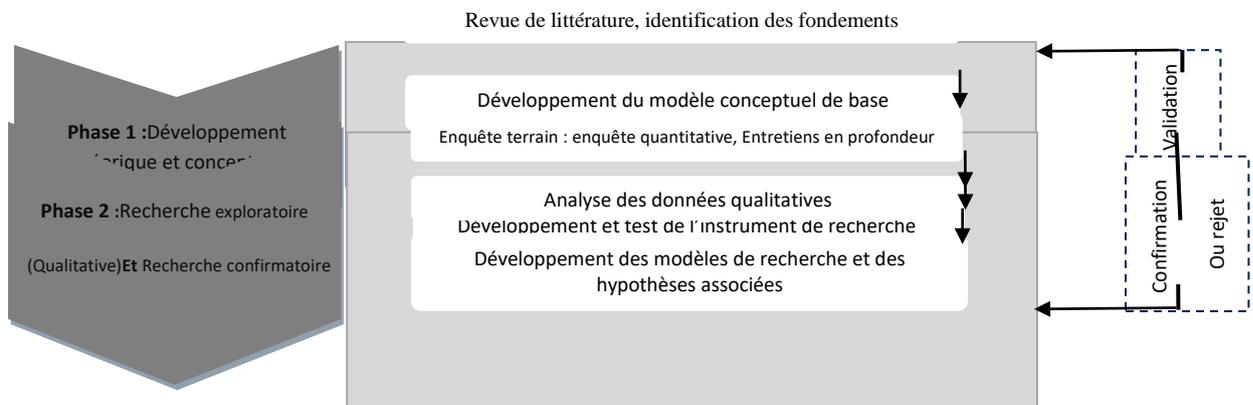
Comment pourrait-on créer une véritable synergie relationnelle entre audit interne et contrôle de gestion porteuse de progrès et d'économies ?

Pour y parvenir, il convient de s'interroger sur deux points :

- 1- Quels sont les domaines dans les quels une intervention conjointe et construite en collaboration pourrait être plus efficace car plus exhaustive ? et quelle amélioration apporter sur ces différents points pour atteindre cet objectif ?
- 2- Que convient-il de changer dans les relations entre les différents acteurs et dans leurs profil y inclus les responsables opérationnels et la direction en contact avec les deux fonctions concernées ? et A quelles mesures les complémentaires d'auditeurs internes et de contrôleurs de gestion devront-ils s'astreindre pour conduire les nouveaux changements et le faire adopter par notre cas étudié au sein de groupe FERTIAL ?

**Plan d'action et design de la recherche :** A travers une analyse critique de l'état de l'art, le design de notre recherche, présenté dans la figure n°1, reflète cette orientation épistémologique ; il est articulé autour de deux étapes principales, ainsi ; afin de faciliter la lecture de cette recherche, nous avons opté pour une présentation selon le modèle traditionnel des articles en sciences de gestion: littérature– méthodologie –discussion des résultats modèles hypothétiques. La cartographie générale de cette étude se présente alors comme suit :

**Figure N° :01, Plan d'action et design de la recherche.**



Source : conçu par nous- mêmes.

Ces interrogations nous conduisent à dégager les hypothèses suivantes :

**Hypothèse 1 :** existe il des sujets pour lesquels Audit interne et Contrôle de gestion peuvent, par une meilleure concertation et changements significatifs dans les comportements et dans la conception du travail gommer les inconvénients nés d'évolutions autonomes et fournir ensemble un service qui ne serait être complet sans élaboration commune.

**Hypothèse 2 :** au sein de groupe FERTIAL la clé du succès de cette synergie réside dans une démarche collective porteuse d'amélioration relationnelle entre Audit interne et Contrôle de gestion et toutes parties prenantes concernées. Ainsi, mettre en lumière une formation commune préalable et adéquate théoriquement et pratiquement permet de fournir une bonne connaissance de nouvelles méthodes de travail, laquelle présente une indispensable exigence afin de progresser à cette complémentarité.

**Les motivations, intérêts épistémologiques et les contributions de la recherche :** Les motivations qui justifient cette approche sont multiples, ils sont à fortiori, mettre en cohérence afin d'illustrer l'apport essentiel des fonctions d'audit interne et de contrôle de gestion, de plus ; de tracer des pistes précises et concrètes de nature à améliorer l'efficacité du travail des uns et des autres et, ce faisant, la qualité de le contrôle interne et de la gestion des risques par une accélération des prises de décision, une réduction des zones d'incertitude ainsi que des temps consacrés à l'arbitrage des divergences.

**Axe I : L'étayage théorique de l'étude et études précédentes:**

L'installation progressive, entre l'audit interne et contrôle de gestion vers une coopération qui s'impose. Exprime qu'une gestion du risque va de pair avec un contrôle clair, équitable et transparent, il s'agit d'un domaine relativement sensible ; une bonne ou mauvaise gestion pouvant avoir des répercussions sur l'efficacité de l'environnement et l'activité de contrôle, l'évaluation des risques, information et communication, pilotage du dispositif, la performance, la prise de décision et la rentabilité de l'entreprise.

**1- L'étayage théorique de l'étude :**

**1.1. L'évolution conceptuelle des deux fonctions « Audit interne et contrôle de gestion »:**

La distinction entre l'audit interne et le contrôle de gestion n'est pas aisée, ainsi dans certaines organisations les fonctions relevant du contrôle de gestion sont quelquefois assurées par l'audit interne et singulièrement l'audit opérationnel<sup>1</sup>, à cet effet ; Notre approche comprise comme un ensemble de pratique «qui cherche à relier des actions individuelles de L'audit interne et le contrôle de gestion à une production collective et finalisées, y qui consiste à donner des messages aux acteurs sur ce qu'ils doivent faire et sur les moyens à mobilisés ; à ce stade ; le contrôle et la gestion s'inscrivent dans une relation de causalité entre l'action (ce qu'ils doivent faire) et la structure (les moyens à mobilisés).<sup>2</sup>

En voici cette interaction illustrée en résumée dans tableau ci-dessous les stades d'une évolution convergente de ces deux concepts laquelle « conduit à envisager les deux fonctions sous l'angle territoriale ou géographique »<sup>3</sup>

**Tableau N°:01, tableau récapitulatif l'évolution historique croisée des deux concepts « AI et CG ».**

**Légende :**

- En mauve ; l'évolution des objectifs croisés.
- En gris ; l'émergence des collaborations conventionnelles entre les organismes professionnels

Période de l'évolution historique		Lieu		Cause		Objectif		Organismes Professionnels	
AI	CG	AI	CG	AI	CG	AI	CG	AI	CG
1920-1947	1815-1920	USA		La crise économique	La comptabilité industrielle	Réduire le montant de la facture des cabinets d'audit.	Identifier le prix de revient	IIA	Divers organisations des séminaires
1947-1960	1920-1947	USA/France		Elargissement de la géographie « de champs d'investigation » de la fonction	La comptabilité analytique/ le contrôle budgétaire/ comptabilité de gestion.	Aide l'organisation à atteindre ses objectifs	répondre aux besoins de contrôle à distance de l'activité De mesure de la performance Planification stratégique cohérente a moyen et long terme	IIA/IFACI	ANCG/ IAFEI
1960-1991	1947-1982	USA/France		Théorie de l'agence, gouvernement de l'entreprise, Préservation de l'indépendance et de la cohérence globale	La comptabilité des centres de responsabilité / la méthode ABC, aide les acteurs de direction à la prise de décisions	Le pilotage des processus de de contrôle interne, la gestion des risques,	Des techniques d'analyse éprouvées et admises par tous.	IIA/ IFACI	DFCG DFCG /IAFEI/A FP/IASC
1991-2009	1982-2008	USA/France/Bretagne/ Allemagne/ Pays-Bas / Le Japon / la Corée/ la Chine/ et autres..		Nécessité de promouvoir les règles d'éthique, le rôle du conseil, Aide à la prise de décision et d'évaluer le gouvernement d'entreprise	L'instauration de ERP « PGI » et la nécessité de la production d'une information pertinente, adéquate et en temps opportun, et la création des valeurs.	Fournir des conseils adéquats à la DG et au CA sur le management, contribué à Créer de la valeur ajoutée,	Développer le rôle de conseil qui influence les comportements et les décisions d'un management lié par ses objectifs	IIA/IFACI/ Sarbanes-Oxley/ LOLF/LSF/ Comité de Bale	DFCG DFCG /IAFEI/A FP/IASC
2009- à ce jour	2008- à ce jour	USA/France/Bretagne/ Allemagne/ Pays-Bas et autres..		Exigence d'une vision stratégique cohérente et plus fine, Meilleure information en qualité et en quantité, la plus grande attention portée à l'exigence de développement durable, la responsabilité sociétale et la sécurité..	L'importance du SI Exigence d'exemplarité dans la constatation et l'analyse des écarts, maîtrise des risques ainsi que de la recherche d'efficacité et la performance dans l'utilisation des ressources de l'entreprise	Analyse cohérente et approfondie des risques, renforcement l'efficacité, la qualité, la performance, la fiabilité, la transparence de l'information et la nécessité de la communiquée, limiter les conflits d'intérêts, atteindre les objectifs plus facilement, optimisation du couple performance-gestion..	Amélioration significative de l'assistance au management	<b>PERSPECTIVE</b> en collaboration entre DFCG/ IFACI pour mieux progresser :  -Adapter les méthodes de travail au contexte actuel.  -Initier des structures innovantes qui facilitent le changement et assurent sa promotion.  Veiller à la coordination et à la cohérence des rapports, conseils et recommandations.	

Source : Elaboré par les chercheurs en se référant aux certains revues de littératures. <sup>4</sup>

On perçoit bien que ce tableau figure également l'évolution par ordre chronologique de ces deux concepts qui nous occupent et qui sont nés à la même époque (entre 1920 et 1940) ainsi que dans le même pays (aux USA), où se faisait pressante la nécessité de mettre de l'ordre dans la gestion et le contrôle des entreprises afin d'obtenir une plus de multiples intérêts : de l'efficacité, l'efficience et la performance...etc.<sup>5</sup>

**1.2. Les termes génériques des deux fonctions :** l'évolution divergente et parfois convergente de ces deux fonctions apparaît parfaitement dans les définitions :

**1- la définition du contrôle de gestion:** il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion, chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constate évolution, Selon R.N. ANTHONY (1965) le contrôle de gestion : « est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »<sup>6</sup>. en conséquence de quoi A.Burlaud et C.Simon ils complètent ainsi sa définition du contrôle interne comme : « un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »<sup>7</sup>, Or, J.Jacques RENARD et Sophie NUSSBAUMER (2011), ils renforcent cette définition de contrôle de gestion comme : « un langage unifiant les comportement, un outil destiné aux managers, un outil de pilotage garant d'une cohérence économique globale ...., la mise en œuvre de la stratégie assume une nouvelle mission du contrôle de gestion : l'assistance aux décideurs dans leurs choix ».<sup>8</sup>

Ces définition montre que le contrôle de gestion au sens d'une maîtrise exercée sur l'organisation, se traduit par :

**« La mission de conseil au management de l'entreprise dans toutes ses dimensions stratégiques et opérationnelles. »**

**2- la définition de l'audit interne :** l'IIA publié une définition de l'audit interne; qui adopte même pour l'IFACI et puisse prétendre être officielle et universelle : « l'audit interne est une activité 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 contribuer à créer de la valeur ajoutée, il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodologique, ses processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».<sup>9</sup>

**1.3. Points d'ancrage:** deux fonctions évolutives, audit interne et contrôle de gestion a vu se succéder plusieurs définitions avant que ses notions ne soit stabilisées, il est utile de suivre le même chemin en procédant par approche progressive et en mettent en évidences les points à retenir :

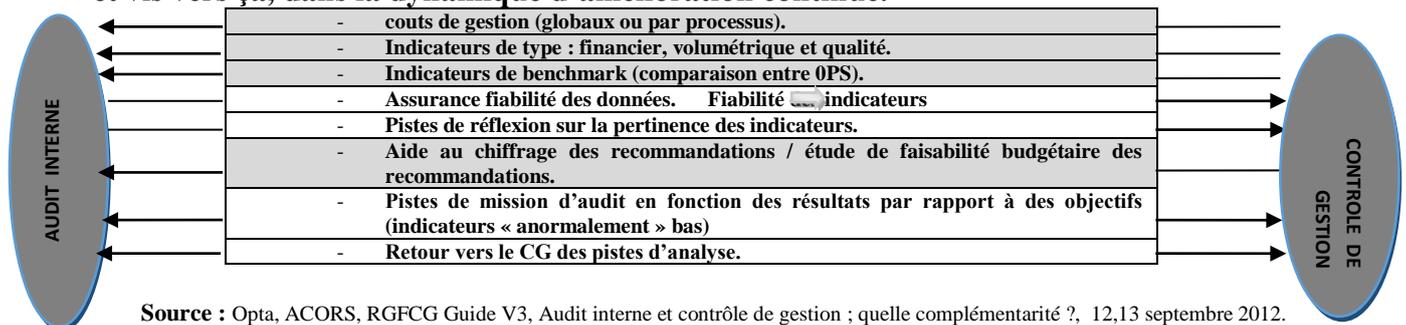
**1.3.1. Des prestations réciproques :** Dans toutes ses interventions, l'auditeur interne apporte son soutien au contrôle de gestion. Et un contrôle de gestion est d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'audit interne. La validation d'un système d'information conçu par le contrôle de gestion est une garantie sur la qualité de l'information que donne l'auditeur interne, L'audit et le contrôle de gestion ont toujours été au cœur du management et du pilotage de l'organisation, Comme les autres fonctions, le contrôleur de gestion peut et doit être aussi audité pour apprécier l'adéquation des indicateurs de gestion prévisionnelle, la cohérence entre des grands équilibres, l'exhaustivité des informations contrôlées ; bref, l'efficacité du système de contrôle.

En résumé, l'évaluation périodique de l'auditeur interne, doit permettre le contrôleur de gestion de juger son travail (son fonctionnement et sa cohérence avec les procédures prévues).

A l'inverse, l'auditeur interne trouve auprès du contrôleur de gestion des informations prises en clignotants susceptibles d'attirer son attention sur des points forts ou faibles à prendre en compte dans le déroulement de sa mission d'audit.

On peut donc conclure qu'il existe une véritable synergie entre les deux fonctions pour le bien commun de l'entreprise, Sans pour autant les confondre, il n'est pas aussi inexact de dire que les deux fonctions (audit interne et contrôle de gestion) exercent l'une sur l'autre des contrôles réciproques<sup>10</sup>.

**Figure N° :02, -les apports réciproques du contrôle de gestion vis-à-vis de l'audit interne et vis vers ça, dans la dynamique d'amélioration continue.**



Source : Opta, ACORS, RGFCG Guide V3, Audit interne et contrôle de gestion ; quelle complémentarité ?, 12,13 septembre 2012.

**1.3.2. Points de convergences, homogénéité Ou Finalités communes:** Ainsi, partis d'horizons différents et utilisant des moyens spécifiques, les deux fonctions tendent à se rejoindre dans leur universalité et dans leurs objectifs. Reste à souligner que l'adoption du contrôle de gestion par les organisations signe, à plus ou moins long terme et comme conséquence logique inéluctable, l'adoption de l'audit interne. Et c'est d'autant plus vrai que «contrôler », c'est vérifier et maîtriser, c'est-à-dire influencer les comportements pour serapprocher du fonctionnement souhaité. Or, l'audit est la phase de contrôle du contrôle ; autant dire que l'une ne peut aller sans l'autre et que ces disciplines sont complémentaires et indissociables dans leur essence et dans leur développement au service de la gouvernance. C'est dire que cette évolution n'est pas anodine et qu'une double réflexion s'impose sur les rapprochements nécessaires, ce qui pourrait être source d'enrichissement mutuel et ce qui risque de créer des doubles emplois, source de confusions ;deux conditions essentielles à mentionnées :

- ces périmètres sont homogènes mais pas analogues.
- sont des finalités communes sans être totalement identique.

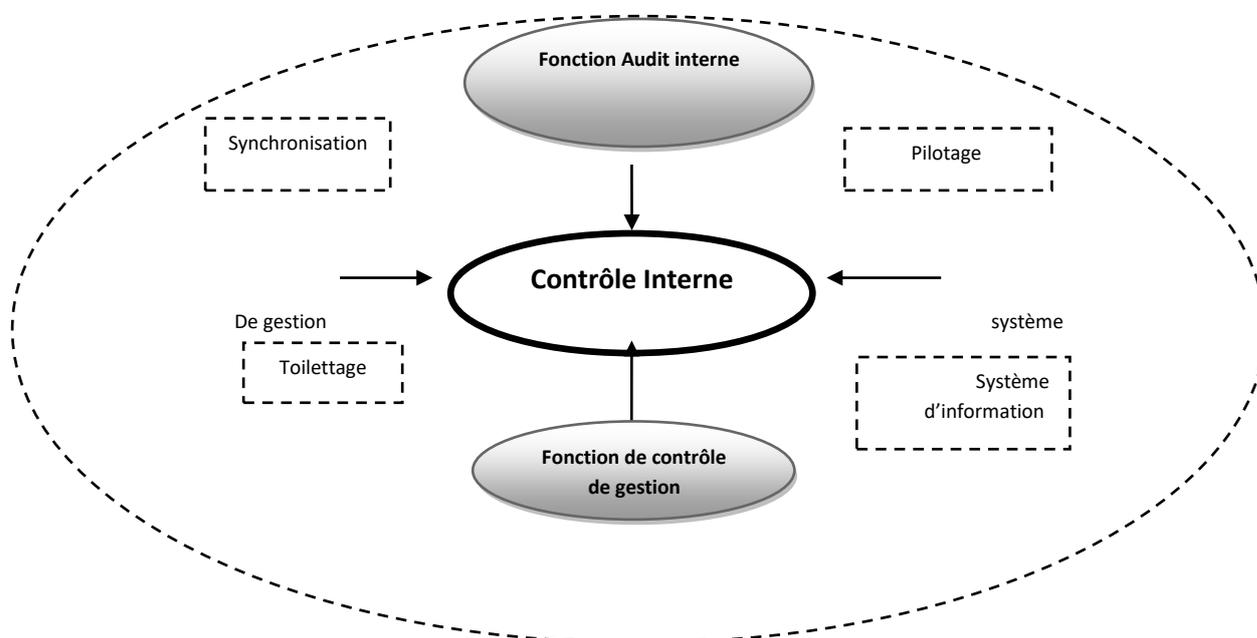
**a- La participation à la réalisation des objectifs et à la définition de la stratégie :** Dans la mise en œuvre de la stratégie le contrôle de gestion ainsi que l'audit interne visent : l'efficacité ; l'efficience et l'économie<sup>11</sup>, Ainsi audit interne et contrôle de gestion participent l'un et l'autre non seulement à la réalisation des objectifs de chaque activité, mais également à la réalisation des objectifs de l'organisation tout entière, l'audit interne détecte les causes d'un dysfonctionnement durable dans la gestion d'un processus et le contrôle de gestion éclaire la route de chacun et déclinant la stratégie définie par le top management, donc ensembles replantant la marche des opérations à des indicateurs de performance opérationnels et s'assurant de la cohérence d'ensemble par l'instauration d'instruments de suivi des réalisations et de pilotage des activités, et donnent les moyens aux responsables d'agir sur leur niveau de performance et de sécuriser ainsi sur l'atteinte des objectifs, ensemble des actions coordonnées pour atteindre l'objectifs –qui s'en trouve facilitée<sup>12</sup>.

**b- la qualité du contrôle interne :** La contribution de la fonction audit interne au contrôle interne s'effectue à travers les missions ponctuelles d'évaluation du contrôle interne,

la fonction de contrôle de gestion contribue à la qualité du contrôle interne ; à travers ses outils et dispositifs de régulation des comportements, en impliquant très fortement les ressources humaines dans la mobilisation des hommes en vue de réaliser ses objectifs, elle contribue également à réaliser les objectifs de contrôle interne.<sup>13</sup>

audit interne et contrôle de gestion sont à des titres divers des fonctions internes qui participent aussi bien à la détection des risques et à l'amélioration du contrôle interne qu'au suivi des prévisions et à l'élaboration de la stratégie, car ils utilisent les mêmes données, analysant les mêmes problèmes, dialoguant avec les mêmes responsables,<sup>14</sup> Partagent des objectifs tels que la fiabilité de l'information, l'atteinte des objectifs opérationnels et l'amélioration de la performance. Dans la pratique, la proximité des finalités se double parfois d'une proximité organisationnelle voire méthodologique se traduisant par l'usage d'outils communs (plans d'actions stratégiques et opérationnels, progiciel de gestion intégré ou ERP...)<sup>15</sup>.

Figure N° : 03, L'Animation de la fonction Contrôle Interne.



Source : Réda KHALASSI, le contrôle interne des organisations, 2013, édition Houma, P: 201.

**c- Gestion des risques approfondie et performante :** Cette évolution doit s'opérer très en amont, grâce à l'intégration du contrôle interne dans la fixation des objectifs à moyen terme et dans les sujets à développer pour mettre en œuvre la stratégie. Aujourd'hui, la déclinaison et le pilotage de la stratégie sont réalisés par les différentes fonctions de l'entreprise. Des indicateurs de performance sont suivis de façon mensuelle à partir de données fournies par le contrôle de gestion. Demain, pour chaque objectif ou pour chaque proposition détaillée, une analyse des risques associés et des plans d'actions de maîtrise de ces risques pourront être développés avec le support d'audit interne.

De son côté, le contrôle de gestion devrait également poursuivre son évolution vers une fonction de plus en plus contributive à la stratégie. Aujourd'hui, grâce aux budgets, au reporting et aux analyses des coûts, il permet d'optimiser la mise en œuvre de la stratégie : il s'assure de l'adéquation entre les moyens déployés et les objectifs poursuivis. Demain, il intégrera davantage d'analyses prospectives dans ses prévisions, notamment des indicateurs

sur les risques et enjeux majeurs et les moyens financiers à mobiliser pour assurer un contrôle efficace. Il deviendra ainsi un acteur de la gestion des risques.<sup>16</sup>

**d- L'assistance au management et le rôle du conseil:** comme étant déjà évoqué dans le cadrage conceptuel des deux acteurs, là encore, la lecture est double. L'assistance à la prise de décision et, bien entendu, le rôle du conseil d'où la nécessité de faire appel aux deux types d'assistance au management qui ont des rôles complémentaires car sont des hommes qui connaissent le milieu, contribuent à informer la direction sur des données difficiles à apprécier, cette composition mutuelle influence donc le type d'assistance exercé. On peut identifier deux catégories, même si l'un est tourné vers les managers opérationnels et l'autre vers le management général, en dépit des évolutions récentes qui tendent vers un alignement ; chacun utilisant des moyens qui lui sont propres.<sup>17</sup>

**e- Accroissement de la valeur ajoutée :** c'est bien cette notion se trouve réaffirmée et enrichie par l'évolution préconisée, à savoir le rapprochement des fonctions de contrôle de gestion et d'audit interne ;

- Elle est enrichie car on passe définitivement du domaine exclusivement financier au domaine opérationnel, terrain privilégié des auditeurs internes, Le « management contrôle » remplace sans ambiguïté le « Financial contrôle »

- Elle est enrichie car elle permet de lutter contre la complexité, source d'imbricolos et de dégradations dans la qualité de la gestion, à une situation dans laquelle deux fonctions majeurs de conseil au management travaillaient dans l'ignorance l'une de l'autre, alimentant des canaux d'information hétérogènes et parfois contradictoires, se substitue un travail cohérent, rationnel et concerté.

- Elle est enrichie car elle permet à la direction générale de mieux comprendre et donc de mieux prévoir, elle réduit l'incertitude et du même coup le risque d'erreur d'appréciation.

- Elle est enrichie parce qu'elle autorise des économies significatives de temps et d'argent : moins d'interlocuteurs, des conflits réduits et une meilleure adaptation à la réalité.

- Se trouvent des analyses de plus en plus fines et multidimensionnelles, les simulations et, bien entendu, le conseil.<sup>18</sup>

**1.3.3. Audit interne et contrôle de gestion....Vers un repositionnement adaptable :** Cette complémentarité doit être orchestrée et systématisée par une architecture fondée sur des éléments inéluctables afin d'assurer leur progrès :

**1.3.3.1. La concertation :** les attitudes de porter permettent de bien éclairer les comportements d'écoute à l'intérieur d'un groupe, notamment les comportements répétitifs, elles donnent la possibilité aux personnes concernées d'exprimer ce qui leur convient et ce qui les dérange<sup>19</sup>

**1.3.3.2. Un besoin déterminant de l'aspect relationnel :** audit interne et contrôle de gestion sont des métiers d'assistance à l'ensemble des directions et service de l'entreprise, il existe un réel souci de coordination d'une information synthétique, organisée, hiérarchisée, et concertée, en amont ; sur les organes de contrôle et de gestion : la direction générale et le conseil, les auditeurs internes et les contrôleurs de gestion, les contrôleurs interne, ainsi les autres parties prenantes : risque manager, le comité d'audit et le comité de risque, le commissaire aux compte, et en aval sur les dispositifs de contrôle et de gestion, enfin le partage de l'information, via les systèmes informatiques à provoqué un changement culturel, une ouverture de ces métiers vers l'ensemble des directions de l'entreprise, Ici ; la clé du succès réside dans une démarche collective allant dans le même sens : celui de l'amélioration de contrôle et de gestion, une meilleure coordination et complémentarité qui favorise le rapprochement.<sup>20</sup>

## 2- Etudes précédentes et La revue de littérature :

Dans cette partie expérimentale de cet élément on aborde une recherche menée sur des échantillons des études communes ayant un caractère significatif sur ce sujet et qui ont donné du sens à cette réflexion:

**2.1. Etude de J. Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011,** ouvrage généraliste sur : « **audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration** », cet ouvrage, s'adressant en priorité aux acteurs opérationnelles des entreprises publiques et privées, et aux étudiants en gestion qui verront l'évolution prévisible de leur sujet d'études dans le domaine d'audit interne, contrôle de gestion, la gouvernance d'entreprise et le contrôle interne.. Cette étude a exposé l'évolution historique de la fonction de l'audit interne et celle du contrôle de gestion et leurs pistes de convergence, cette étude est arrivée à un certain nombre des résultats dont le plus important est que le 21<sup>ème</sup> siècle procurera une assurance concernant la croissance des opportunités des métiers de l'audit interne et de contrôle de gestion dans la multiplication des avis et conseils aux directions générales dans un objectif d'amélioration de la performance et d'une meilleure gouvernance via une démarche constructive d'amélioration de la complémentarité entre les deux organes internes.

**2.2. Etude de Sorin domnisoru, daniel Gaogara, sorin vinatorn,** article publié sur : « **Internal audit and management control** », 2009, Cette étude a traité le sujet de la contribution de l'audit et du contrôle de gestion à le contrôle interne, la gestion de l'entreprise et la gouvernance d'entreprise, elle a montré que l'audit et le contrôle de gestion sont devenus deux mécanismes de régulation du comportement des parties prenantes dans leurs relations avec la firme. De plus, elle a expliqué que les causes d'une défaillance de certaines entreprises sont causées par les mauvais systèmes de la tenu de la complémentarité de leurs organes de contrôle interne, elle a conclu que l'asymétrie d'information entre d'une part les dirigeants et d'autre part les actionnaires et leurs représentants les administrateurs, apparaît comme l'une des premières causes de conflit au sein des entreprises managériales.

Ce qui caractérise cette étude par rapport aux études précédentes, c'est qu'elle constate les acteurs déterminants du rôle du rapprochement d'audit interne et de contrôle de gestion, qui ont une influence sur la bonne gouvernance d'entreprise, notamment la gestion et le contrôle, ainsi que les domaines auxquels contribuent pour les améliorer.

Ainsi s'achève cette partie consacrée aux aspects théoriques les plus importants de cette synergie, l'apport de cette recherche peut être homologué sous forme pratique, Ce qui fera l'objet du deuxième étayage de cette étude.

### **Axe II : méthodologie et outils de la recherche :**

Après avoir établi la bordure théorique de notre recherche, un besoin de précision se fait sentir à l'égard de cette complémentarité, Cet étayage se propose d'éprouver l'approche multidimensionnelle de la synergie sur le champ spécifique de cette recherche : celui de la relation entre l'audit interne et le contrôle de gestion, L'étayage expérimental et la validation empirique au sein du group Algéro-Espagnole, la société des fertilisants d'Algérie – FERTIAL-, **permet de cibler** le positionnement adopté pour la présente étude de cas et le désigné dans le cadre d'une démarche interprétative construite grâce à des entretiens semi-directifs et directifs face à face d'environ sept heures par semaine durant deux mois, ainsi à l'analyse documentaire collectée (l'analyse de contenu, des journaux, des publications internes, etc.), à l'observation sur site, ainsi qu'aux résultats du questionnaire diffusé. Pour finaliser cette étude de cas on a tenté d'apercevoir plusieurs points recueils lesquels a constituent le carrefour de multiples intérêts de cette étude, à titre d'approfondissement des résultats appropriés dans la partie théorique

Nous avons procédé à des entretiens à questions ouvertes et croisées standardisées sous forme d'un ensemble de questions arrangées avec l'intention de procéder à la même séquence de questions avec chaque répondant, Pour compléter l'analyse des données qualitatives, nous avons jeté notre dévolu sur la cartographie cognitive, qui est considérée comme un outil très puissant Cette technique peut aider à l'analyse de nouveaux contextes de recherche et également être adaptée aux circonstances.

- **Présentation générale de l'entreprise :** cet axe est introductive consacrée à la présentation du groupe FERTIAL.

**1- Date de création, Affiliation, partenariat et capital social :** la restructuration national de -l'industrie tel que l'industrie pétrochimique, Fertial, Société des Fertilisants d'Algérie ;est une société issue d'un partenariat signé en août 2005 entre le Groupe algérien Asmidal comme un actionnaire minoritaire et le holding espagnol Grupo Villar Mir comme un actionnaire majoritaire, Ils détiennent respectivement 34% et 66% du capital, Après un investissement de plus de 170 millions de dollars ayant permis de rénover l'outil industriel, Fertial a gagné des parts de marché considérables tant à l'export que sur le marché intérieur, Elle occupe par ailleurs une confortable septième place au niveau mondial.

**2- La forme juridique de l'entreprise :** est une société par action SPA filiales et groupe, régime : EPE.

**3- Activité principale :** L'outil de production, installé dans les sites industriels d'Annaba et d'Arzew à Oran, a une capacité annuelle d'un million de tonnes d'ammoniac, Une partie de cette production est réutilisée pour la production d'une large gamme d'engrais azotés, fertilisants, et phosphatés, Ainsi, à tous les besoins de l'agriculture algérienne en la matière.

- 4- Effectifs :** l'entreprise accomode sur un effectif global qui s'établit à plus de 1300 employés.<sup>21</sup>

**Axe III : Discussion des résultats de la recherche qualitative :**

L'approche de notre travail combine plusieurs démarches complémentaires. Elle peut être à la fois descriptive, et analytique. Pour recueillir les données nous avons procédé à la mise à contribution des différentes méthodes afin d'arriver à une construction explicative.

**1. La population de l'étude et le teste de l'échantillon :** La population de l'étude se compose des interlocuteurs ayant des connaissances approfondies en contrôle et gestion travaillant au sein de FERTIAL, où l'échantillon de l'étude comprenait 60 interrogateurs des différentes services de comptabilité, finance, audit et gestion, sélectionnés de façon aléatoire simple, mais lors de notre étude nous avons rencontré beaucoup de difficultés qui ont été représentées comme suit :

- Des difficultés à communiquer avec des spécialistes en audit interne et en contrôle de gestion.
- Des difficultés à trouver des entreprises contenant une fonction d'audit interne en parallélisme avec le contrôle de gestion.
- Des difficultés à trouver des entreprises ayant de riches connaissances en matière de travailler en collaboration d'audit interne et de contrôle de gestion.

**Tableau N° : 02 ; Les statistiques concernant les nombres d'entretiens et d'interviewé.**

Catégories interviewées	Nombre d'entretiens effectués	Nombre d'interviewé
Au niveau de conseil d'administration	02	05
Au niveau de la direction générale	01	06
Au niveau de comité d'audit	03	05
Au niveau de service de contrôle de gestion	15	03
Au niveau de service audit interne	15	03
Au niveau de service comptabilité	05	14
Au niveau de service commercial	02	11

Au niveau de service finance	06	03
Au niveau de service gestion	03	10
<b>Total</b>	<b>52</b>	<b>60</b>

Source : Etablir par les chercheurs.

**2. La structure du questionnaire :** Le questionnaire a été préparé sur le sujet : «*La complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion comme un facteur d'amélioration des instruments de contrôle et de gestion, cas du group Algéro-Espagnole – FERTIAL-*», il est considéré comme étant un outil de collecte de données et d'informations liées à l'étude ainsi que des informations obtenues à travers des observations et des interviews avec des auditeurs internes et des contrôleurs de gestion et leurs parties prenantes d'aider celui-ci à situer les questions convenables. En second lieu, le répondant est invité à exprimer son opinion par rapport à une synergie entre l'audit interne et le contrôle de gestion et son efficacité dans le processus de contrôle et de gestion de son choix. En troisième lieu, quatre axes sont prévus.( Cf. tableau suivant). Le questionnaire se termine par un mot de remerciement dont l'objectif est de laisser chez le répondant l'impression que sa contribution a été appréciée .Le questionnaire comprend quatre rubriques collectant des informations concernant l'approche complémentaire entre l'audit interne et le contrôle de gestion comme suite :

**Tableau 03 : illustration de la structure du questionnaire.**

Source : Etablir par les chercheurs.

Nombre et intitulé d'Axe	Nombre d'Items d'axe
<i>Axe N°01</i> : Description et caractéristique des deux structures « AI & CG » au sein de l'entreprise	De 01 à 06 (06 questions)
<i>Axe N°02</i> : La dynamique d'une meilleure concertation :	De 07 à 30 (23 questions)
1- La transparence et la diffusion de l'information entre les deux fonctions « AI & CG »	
2- La qualité du conseil dans l'entreprise.	
3- La performance de la gestion des risques.	
4- L'amélioration du contrôle interne.	
5- L'optimisation, l'efficacité et l'adhésion des acteurs	
<i>Axe N°03</i> : Au titre de la dynamique d'amélioration relationnelle continue et commune,	De 31 à 37 (07 questions)
<i>Axe N°04</i> : La dynamique d'une formation commune « la construction du synergie ».	De 38 à 40 (03 questions)
<b>Renseignements générales sur l'interlocuteur (rice)</b>	
1. Qualification scientifique.	
2. Rang professionnel.	
3. Catégorie d'aptitude scientifique.	
4. Les années d'expérience.	
Un remerciement.	

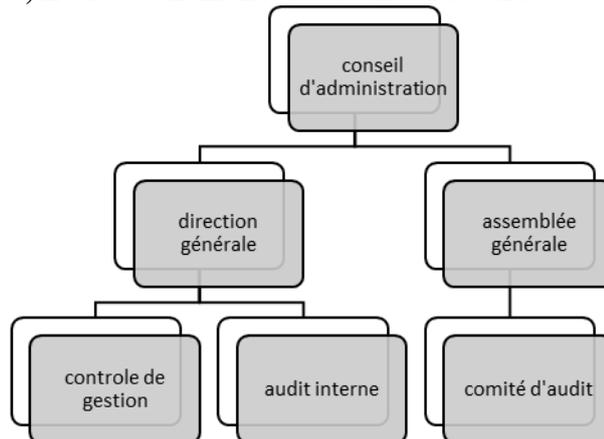
**3. La description de la structure des deux services « AI & CG » au sein de l'entreprise (organisation, méthode et outils de travail, plan d'action) :** L'analyse du contenu des entretiens semi-directifs menés lors de la phase exploratoire ainsi du questionnaire diffusé et la révision documentaire, nous a permis d'identifier les variables de notre étude comme suite:

**3.1/ la description de la structure d'audit interne :** c'est une direction Centrale d'Audit Interne au niveau de la Direction Générale, rattachée hiérarchiquement à la Direction Générale et fonctionnellement au conseil d'Administration. Composée d'une équipe de trois personnes, son rôle est d'exécuter le programme d'audit arrêté par le Comité d'audit et de faire part de ses conclusions aux membres du conseil d'Administration, à la Direction Générale et aux audités, via les sondages statistiques « ou l'échantillonnage », les interviews, le questionnaire d'audit, le questionnaire de contrôle interne QCI, l'interrogation des fichiers et outils informatiques, vérifications, analyses et rapprochements divers, l'observation, l'organigramme fonctionnel, la grille d'analyse des tâches, l'intranet, la narration et le diagramme de circulation des documents ou flow-chartes.<sup>22</sup>

**3.2/ la description de la structure de contrôle de gestion :** c'est une direction au niveau de la Direction Économique et Financière rattachée à la Direction Générale, composée d'un responsable et de deux collaborateurs. Son rôle est de procéder aux clôtures comptables mensuelles, de déterminer les coûts aux différents stades, et de dégager les écarts par rapport aux budgets prévisionnels et d'en analyser ces écarts, via la comptabilité de gestion, le budget, le tableau de bord et les prix de cession interne.<sup>23</sup>

**4. l'aspect relationnel des deux structures au sein de l'entreprise :** Le rattachement des deux structures selon l'organigramme de l'entreprise via l'organisation actuelle de FERTIAL est présenté à travers cet organigramme :

**Figure N° : 05, Le rattachement des deux structures avec les autres parties prenantes.**



Source : élaboré par les chercheurs via les documents internes de l'entreprise.

le positionnement de ces deux organes entre en appui au gestion et au contrôle, et contribuer à l'atteinte des objectifs de ces derniers, de plus ; disposer de la légitimité nécessaire pour pouvoir questionner certaines pratiques au sein de l'entreprise, vis-à vis l'organisation des pouvoirs de l'entreprise on distingue deux catégories des organes : Les organes d'administration (de contrôle) « **Le contrôle des dirigeants** » ; concrétisés par : Le conseil d'administration, la direction générale, et le comité d'audit, ainsi ; Les organes de gestion « management de l'entreprise » se focalise sur les opérationnels.

**5. La mise en relation des deux services :** notre enquête témoignait que cette mise en relation entre l'audit interne et le contrôle de gestion peut également entraîner des améliorations opérationnelles et des effets de synergies grâce à une rationalisation et une optimisation des contrôles d'une part et une amélioration des processus de gestion d'autre part envois de documents, des prestations réciproques:

- La rationalisation des contrôles d'audit interne et de contrôle de gestion consiste à supprimer tous les contrôles rendant, inutiles ou peu pertinents pour la poursuite des buts de l'entreprise, ce qui permet en général de réaliser de sérieux gains d'efficacité et d'efficience.

- L'amélioration des processus consiste à les réorganiser afin d'améliorer l'efficience opérationnelle de chaque processus et d'optimiser les contrôles qui y sont rattachés.

Ainsi cela peut en effet permettre de réaliser des économies de coûts importantes L'enquête aussi témoignait d'une grande attente pour:

**5.1/ La capacité d'initiation de la relation :** « les relations sont mises en évidence quand les deux parties d'audit interne et de contrôle de gestion parviennent à développer des liens sociaux et économiques extensives, dans l'intention de réduire le coût global ou améliorer la valeur de l'échange »<sup>24</sup>. Par conséquent, gérer les relations entre ces deux organes de contrôle et de gestion est être capable de s'introduire dans des relations pourrait être vitales ; Il existe donc une intuition croissante, sinon une acceptation générale, que les relations inter

organisationnelles sont d'une importance capitale pour les entreprises, lors de l'enquête, ont rapporté que chaque organe dispose en moyenne de cinq indice de relation. On comprend alors pourquoi plusieurs interlocuteurs parlent d'un « environnement interactionniste » ou encore d'économie des réseaux. Dans un tel contexte, les entreprises qui possèdent de fortes capacités relationnelles sont susceptibles d'avoir plus de stock de connaissances de qualité, en particulier des connaissances tacites.

**5.2/ Les déterminants de la relation :** Les réponses à l'enquête et les entretiens avec les nos interlocuteurs témoignèrent d'une évolution encourageante. La perception du contrôle interne et de gestion de risque sortait du cadre étroit d'une fonction d'inspection en collaboration par l'audit interne et le contrôle de gestion même s'il était encore perçu d'abord dans une perspective de conformité. Il apparaissait aussi que le contrôle interne reste l'affaire du service d'encadrement Budget. Il est normal que celui-ci exerce un rôle d'animation et d'assistance, mais il ne peut être un opérateur sauf évidemment pour son propre fonctionnement, Nous rapportons dans ce qui suit, les résultats trouvés en les organisant en huit groupes notamment :

**a) L'échange de l'information :** Les résultats des entretiens confirment le rôle stratégique de la communication dans la création de la valeur dans les relations de la gestion de risque. En effet, l'échange d'information fournit une assurance pour chacun que l'autre lui fournira au temps opportun l'information qui améliore sa performance, L'information doit être communiquée d'une manière compréhensible et au temps opportun. *« Nous essayons de communiquer au maximum, le risque n'est pas convenablement géré, si on ne donne pas importance à l'information à temps sur l'état multidimensionnel de celui ci ..... Nous avons besoin d'avoir l'assurance que nous avons compris approfondirent les différents dangers de risque..., au même temps, nous cherchons à ce qu'il comprenne nos contraintes. »*<sup>25</sup>

**b) La confiance :** La confiance se développe dans le temps et permet d'établir des relations fructueuses. Notre étude qualitative confirme que la confiance permet de surmonter les barrières psychologiques, attitudinales au niveau Les interviews nous révèlent également que la confiance pourrait agir comme moyen de contrôle qui correspond à un calcul rationnel de la part des acteurs. La nécessité de faire preuve de souplesse dans les relations avec les partenaires cette synergie a été reconnue comme facteurs déterminants de la réussite de la relation par la plus part des personnes interrogées. Nous citons particulièrement: une complémentarité des méthodes de travail, une amélioration de la convergence, une meilleure coordination des objectifs, un ajustement de leurs centres d'intérêt, une harmonisation des finalités, Une volonté de mieux organiser les échanges, une action qui permet d'éliminer les réticences, une mise en valeurs des qualités individuelles.

**c) La coopération harmonieuse :** Dans notre recherche, les interviewés ont considéré la coopération, manifestée par l'absence d'actes opportunistes, et l'absence de conflit comme indicateur de succès de la relation, dans les propos des interviewés, une relation performante se caractérise aussi par un gain de nature différente : il s'agit de l'apprentissage que fait l'entreprise lors de son interaction.

**d) Les clignotations réciproques ou les orientations bilatérales :** L'orientation est apparue comme élément récurrent dans les propos des interviewés. Elle est souvent associée à la réciprocité qu'on peut trouver dans certains propos : une information élaborée et transmise dans un système de contrôle fiable et validé par l'auditeur interne « garantie sur la qualité de l'information » au contrôleur de gestion, ainsi que dans le cadre d'audit périodique de la fonction de contrôle de gestion.

- Pistes de réflexion sur la pertinence des indicateurs

- Assurance fiabilité des données, fiabilité des indicateurs

Le contrôleur de gestion fourni à l'auditeur interne des clignotants « résultats d'indicateurs, données chiffrées.. » susceptibles d'attirer son attention sur les points de faiblesse à prendre en compte dans ses missions d'audit :

- Coûts de gestion « globaux ou par processus ».
- Indicateurs de type : financier, volumétrique et qualité.
- Aide au chiffrage des recommandations/études de faisabilité budgétaire des recommandations.

Cependant, les résultats des divers interviews élaborés affichent que existe des domaines dans lesquels une intervention conjointe et construite en concertation pourrait être plus efficace car plus exhaustive : Pistes de missions d'audit en fonction des résultats par rapports à des objectifs « indicateurs "anormalement" bas ». De plus, l'audit interne fait des Retours vers le contrôle de gestion dans des pistes d'analyse. En effet, une orientation favorise l'installation de la réciprocité qui est définie comme une norme où chaque partie voit, suite à l'échange, une amélioration de sa position ainsi de la synergie entre eux. La division du surplus doit être faite de telle sorte que chaque partie y trouve son compte même si cela ne signifie pas une répartition égalitaire (*il s'agit plutôt d'équité*)<sup>26</sup>, Elle est aussi considérée comme une norme sociale qui stipule que toute action fournie par une partie requiert une action de compensation par une autre, Elle est donc, comme pierre angulaire dans les échanges performants a noté que seule la réciprocité observée peut être à l'origine de la motivation des acteurs de continuer la relation ou bien la synergie.

**e) Indicateurs de benchmark (comparaison entre OPS) :** Cette synergie peut s'opérer de différentes manières : Fiabilisation des indicateurs du contrôle de gestion grâce à l'audit interne ; Réactivité de l'audit interne grâce aux alertes du contrôle de gestion ; Le contrôle continu transactionnel : un bénéfice commun au contrôle de gestion et à l'audit interne, Avoir une vision globale et transversale de l'organisation, puisque les deux fonctions interagissent avec d'autres fonctions de l'organisation, Et, faciliter la comparaison à travers l'élaboration d'indicateurs et de référentiels.

**f) Le système ERP comme un facteur de rapprochement entre les deux structures :** il est intitulé au sein de FERTIAL : « gestion industriel des sorties ; sous l'abréviation de '**GESINDUS**' ». Le principal objectif des systèmes de gestion de la chaîne logistique est une communication et un échange d'information ouverts et rapides entre les intervenants de la chaîne, À titre d'illustration, on retrouve de plus en plus souvent des notes de cadrage des plans spécifiant que « ... les opérationnels doivent s'assurer que le processus budgétaire intègre les actions prioritaires au titre des audits, de la cartographie des risques et du contrôle interne.... ». Dans des contextes plus matures, la prise en compte de ces plans d'actions prend mieux en compte les revues de performance au travers d'indicateurs spécifiques (sous forme de tableaux de bord).

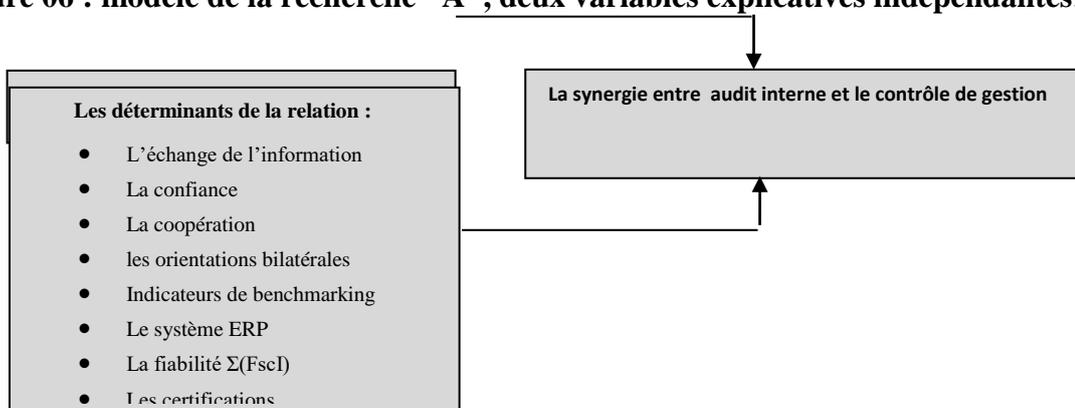
**g) La fiabilité au sein de FERTIAL:** est l'aptitude à accomplir une fonction requise, dans les conditions données, pendant un intervalle de temps donné, Par extension, on appelle également fiabilité la probabilité associée  $\Sigma(FscI)$  l'ensemble de la fiabilité des systèmes de contrôle interne, cependant, fertial dispose plusieurs types de fiabilités ayant des termes spécifiques tels que :

- La fiabilité opérationnelle (observée ou estimée) déduite de l'analyse d'entités identiques dans les mêmes conditions opérationnelles,
- La fiabilité prévisionnelle (prédite) correspondant à la fiabilité future d'un système de contrôle et établie par son analyse connaissant les fiabilités des ces composants,

- La fiabilité extrapolée déduite de la fiabilité opérationnelle par extrapolation ou interpolation pour des conditions ou des durés différentes,
- La fiabilité intrinsèque est la fiabilité maximale que l'on peut attendre d'un matériel quand il fait l'objet d'une maintenance préventive efficace: c'est une valeur inhérente à sa conception. L'obtention de niveaux supérieurs de fiabilité nécessite donc soit des modifications, soit de nouvelles conceptions. « la meilleure façon pour que fertial puisse atteindre un niveau élevé de performance ainsi de fiabilité, est de pouvoir construire des structures appropriées pour gérer la relation des acteurs de contrôle interne qui constituent cette synergie, notamment, l'audit interne et le contrôle de gestion. ».<sup>27</sup>

**5.3/ modèle hypothétique ; deux dimensions distinctes :** Dans cette première tentative de modélisation, nous considérons que la synergie d'audit interne et de contrôle de gestion ; comme dépendante de deux blocs de variables indépendantes, à savoir la capacité d'initiation de la relation et les déterminants de la relation. Cette dernière est conçue comme un construit d'ordre supérieur englobant les dimensions qui sont cités ci-attaché.

**Figure 06 : modèle de la recherche "A", deux variables explicatives indépendantes.**



**Source :** élaboré par les chercheurs.

Cette illustration, qui pourrait évoluer en un modèle vérifiable empiriquement, traduit l'articulation que nous proposons entre les capacités de ressources d'audit interne et de contrôle de gestion et la performance de contrôle et de gestion notamment, la gestion de risque. La fermeture circulaire dans le schéma traduit par ailleurs l'effet d'actualisation qu'exercent les complémentarités sur le contrôle et la gestion.

**Synthèse conclusive:** De grandes confusions existent entre les fonctions proches de contrôle interne, singulièrement ; l'audit interne et le contrôle de gestion, C'est la raison pour laquelle, nous avons essayé de ressortir les différences et les complémentarités entre ces différentes disciplines, ainsi que promouvoir une synergie possible et indispensable à réalisée, Ces zones de recoupement peuvent entretenir la confusion sur les rôles respectifs. Les managers peuvent alors rencontrer des difficultés pour solliciter à bon escient chacune de ces fonctions comme leviers de leur performance. Comment tirer parti des spécificités de ces fonctions dans un environnement tendu et incertain ? Comment optimiser leur apport en faisant jouer des synergies ? Dans une vision plus prospective, quelles actions peut-on envisager ? Autant de problématiques managériales auxquelles nous avons souhaité répondre par le lancement d'un groupe de travail dont les recommandations se veulent très opérationnelles et éclairantes. En partant du cadre global de maîtrise des activités schématisé par « un modèle proposé de maîtrise de synergie », Pour y parvenir nous avons jugé utile de scinder notre travail en cinq axe ; ou nous avons procédé en trois temps : en première réflexion ; nous avons identifié une série de points communs et de spécificités dans leurs pratiques actuelles. Ainsi que nous

avons illustrées dans la séquence suivante concernant la fiabilisation et l'utilisation des données. La dernière partie théorique du document en donne une vision prospective pour un renforcement des synergies. Et de surcroît, nous avons choisis une méthodologie de recherche de nature qualitative; qui repose sur une étude de cas approfondie, au sein du groupe Algéro-Espagnol FERTIAL comme une troisième partie.

Cette méthodologie est appropriée pour étudier un concept émergent: on rappelle que :

- La complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion est l'affaire de tous car l'efficacité de ce dispositif repose sur l'implication de plusieurs catégories d'acteurs en commençant par les managers.
- certaines organisations ont créé des fonctions d'audit interne pour faciliter l'animation et le pilotage de ce dispositif intégré. Dans ce cas, le contrôle de gestion et cette fonction d'audit interne se trouvent au cœur du modèle.
- les fonctions de contrôle de gestion et d'audit interne ont plusieurs points communs qu'il convient de consolider tout en mettant en évidence des spécificités base d'une synergie à construire.

In fine, nous avons exploré des pistes très opérationnelles de synergie, qu'il s'agisse :

- d'exploitation des données des tableaux de bord et de pilotage du dispositif.
- de gestion des risques associés aux objectifs stratégiques.
- Environnement de contrôle, l'assistance au management, Le rôle du conseil, de fiabilisation des prévisions budgétaires et du suivi de la performance, de support aux opérationnels.

## Références :

- 1 L.LANGLOIS et Autres, **contrôle de gestion**, 2008, Berti édition, P : 15.
- 2 David AUTISSIER, **les trois fonctions de contrôle dans la théorie de la structuration**, revue de gestion des ressources humaines, N° 26/27, mai/juin 1998, université paris, P : 51.
- 3 Sorin domnisoru ; daniel Gaogara ; sorin vinatorm ; **“internal audit and management controle”**, university of craiova ; annals of the university of craiova, economic sciences sereis,volumex, number iiiii, 2009,P :1.
- 4 J.Jaques RENARD, **théorie et pratique de l'audit interne**, 2011, édition Eyrolles, P-P : 23-75. /J.jaques RENARD et sophie NUSSBAUMER, **audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration**, 2011, édition Eyrolles, P-P : 01-24./ L.LANGLOIS et Autres, **contrôle de gestion**, 2008, Berti édition, P-P : 01-40.
- 5 Reda KHALASSI, **le contrôle interne des organisations**, 2013, édition Houma, P : 168.
- 6 R.N.Anthony, **la fonction contrôle de gestion**, Publi-Union, 2003.
- 7 A.Burlaud et C.Simon, **le contrôle de gestion**, Edition la Découverte, Collection Repère n° : 227,1997.
- 8 J.Jaques RENARD, **théorie et pratique de l'audit interne**, 2011, édition Eyrolles, P : 23-75. /J.jaques RENARD et sophie NUSSBAUMER, **audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration**, 2011, édition Eyrolles, P : 10.
- 9 Schick. P, **«Mémento d'audit interne »**, Edition Dunod, Paris, 2007, p 05
- 10 M.JOANNY, **Audit interne et contrôle de gestion**, éd. Les échos, Paris, 1992, P. 10.
- 11 DCG11, **contrôle de gestion**, Claude ALAZARD ,Sabine SEPARI, **édition DUNOD**, Paris 2010, P : 157.
- 12 J.jaques RENARD et sophie NUSSBAUMER , op.cit, P : 29.
- 13 Réda KHALASSI, **le contrôle interne des organisations**, 2013, édition Houma, P : 198.
- 14 J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 65.
- 15 IFACI et DFCG, **contrôle interne et contrôle de gestion pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations** (2013), P : 03.
- 16 IFACI et DFCG,2013, idem , P : 07.
- 17 Sorin domnisoru ; daniel Gaogara ; sorin vinatorm ; op cit, 2009,P : 6.
- 18 J.jaques RENARD et sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 195.
- 19 Pierre CAUVIN, **la cohésion des équipes, pratique du team building**, ESF Edition, 2014, P : 109.
- 20 Sorin domnisoru ; daniel Gaogara ; sorin vinatorm ;op cit, 2009,P :5.
- 21 magazine édité par FERTIAL, FERTIAL News, **« Fertial en uniforme de partenaire et de conseiller »**, n° : 51, novembre/ décembre 2014, 9ème salon international de l'agriculture, (Agro exp Filaha), article disponible sur site Fertial : [www.fertial-dz.com/wp-content/uploads/2015/07/Fertial-News-N511.pdf](http://www.fertial-dz.com/wp-content/uploads/2015/07/Fertial-News-N511.pdf) , 24 pages.
- 22 Par Mr, CHARFAOUI Omar, Directeur de l'Audit Interne, **la description de champs d'application d'audit interne**, bureau d'audit interne « direction générale » de Fertial, 11/01/2016, (Interview).
- 23 Par Mr, AHMED Amir, Directeur du contrôle de gestion, **la description de champs d'application de contrôle de gestion**, bureau de contrôle de gestion « direction générale » de Fertial, 12/01/2016, (Interview).
- 24 Par Mr, CHARFAOUI Omar, Directeur de l'Audit Interne, **les parties prenantes d'audit interne**, bureau d'audit interne « direction générale » de Fertial, 20/01/2016, (Interview)
- 25 Par les responsables des deux services, Mr, CHARFAOUI Omar, Directeur de l'Audit Interne & Mr, AHMED Amir, Directeur du contrôle de gestion, **la synergie du travail complémentaire entre les deux fonction**, bureau d'audit interne « direction générale » de Fertial, 17/02/2016, (Interview collectif).
- 26 Par Mr, AHMED Amir, Directeur du contrôle de gestion, **la synergie du travail complémentaire entre les deux fonctions**, bureau de contrôle de gestion « direction générale » de Fertial, 24/02/2016, (Interview).
- 27 Par Mr, CHARFAOUI Omar, Directeur de l'Audit Interne, **la synergie du travail complémentaire entre les deux fonctions**, bureau d'audit interne « direction générale » de Fertial, 09/03/2016, (Interview)