



CESAG

**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES
SUPERIEURES EN GESTION**



DIPLOME D'AUDIT INTERNATIONAL ET CONTRÔLE

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

11ème Promotion

THEME

**ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT D'UN
SERVICE D'AUDIT INTERNE DANS UN
ETABLISSEMENT PUBLIC A CARACTERE
ADMINISTRATIF : CAS DE L'INSTITUT
D'ECONOMIE RURALE DU MALI**

Présenté et Soutenu par :

Moussa SOMBORO



Sous la direction de :

Monsieur Moussa YAZI

**Sous-Directeur Institut Supérieur de
Comptabilité, Professeur**

M0140AUDIT01

2

MARS 2001



DEDICACE

A la mémoire de ma regrettée mère Jacqueline **DJOUNDO**

A mon père, mes frères et sœurs

A ma chère épouse Cécile **ARAMA**

A mes enfants :

Delphine **SOMBORO**

Christine **SOMBORO**

Casimir **SOMBORO**

Patricia **SOMBORO**

Je dédie ce modeste travail, fruit de nos sacrifices communs.

REMERCIEMENTS

Nous voudrions remercier tous ceux qui, par leurs encouragements, leurs critiques, leurs conseils et leur assistance nous ont aidé tout au long de notre formation, ainsi qu'à la réalisation de ce modeste travail.

- Le Directeur Général de l'Institut d'Economie Rurale du Mali pour avoir bien voulu autoriser et financer notre formation au CESAG.
- Monsieur Moussa YAZI, Sous-Directeur Institut Supérieur de Comptabilité (CESAG), pour avoir accepté d'être notre directeur de mémoire, pour sa disponibilité, pour ses précieuses observations et suggestions.
- Tous les professeurs du CESAG, pour leur contribution à notre formation.
- Tous les collègues stagiaires et l'ensemble du personnel du CESAG.
- Tous les amis et collègues de service qui nous ont aidé à réussir le pari de cette formation.
- Tous ceux qui de près ou de loin, ont contribué à notre formation ou à la réalisation de ce mémoire.

A tous nous exprimons notre profonde reconnaissance.

SOMMAIRE	PAGES
Dédicace.....	I
Remerciements	II
Sigles et abreviations.....	VII
Liste des figures et des tableaux.....	IX
Introduction générale.....	1
 <i>PREMIÈRE PARTIE : CADRE THEORIQUE</i>	 08
 CHAPITRE I L'AUDIT INTERNE	 10
1.1 Définition de l'audit interne.....	10
1.2 Objectif de l'audit interne.....	12
1.3 Normes professionnelles de l'audit interne.....	13
1.3.1 Présentation des normes de l'audit interne.....	13
1.3.2 Analyse de quelques normes d'audit interne.....	15
1.4 Domaine d'intervention et champ d'application de l'audit interne.....	17
1.4.1 Domaine d'application de l'audit interne.....	17
1.4.2 Champ d'intervention de l'audit interne.....	17
 CHAPITRE II LE CONTROLE INTERNE	 20
2.1 Définition du contrôle interne.....	20
2.2 Objectifs du contrôle interne.....	22
2.3 Réalisation d'un bon de contrôle interne.....	23
2.4 Le contrôle interne et l'audit interne.....	27

CHAPITRE III ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE.....	28
3.1 L'organisation d'un service d'audit interne.....	28
3.1.1 Les missions assignées au service d'audit interne.....	28
3.1.2 Le positionnement de la fonction d'audit interne.....	29
3.1.3 Les différents types de structure d'audit interne.....	33
3.1.4 La planification des activités du service de l'audit interne.....	39
3.1.5 Les outils de l'audit interne.....	44
3.2 Le fonctionnement d'un service d'audit interne.....	48
3.2.1 Les moyens d'un service d'audit interne.....	48
3.2.2 La formation des auditeurs internes.....	51
3.2.3 Le comportement humain et le caractère des auditeurs internes.....	51
3.2.4 La communication de l'auditeur interne.....	52
3.2.5 La conduite d'une mission d'audit interne.....	55
3.2.6 La mesure de l'activité du service d'audit interne.....	61
<i>DEUXIEME PARTIE : APPLICATION PRATIQUE A L'IER.....</i>	67
CHAPITRE I PRESENTATION DE L'INSTITUT D'ECONOMIE RURALE (IER).....	69
1.1 Cadre juridique et historique.....	69
1.1.1 Cadre juridique	69
1.1.2 Historique	69
1.2 Les missions de l'IER.....	70
1.3 Organisation interne et organe de gestion de l'IER.	71
1.3.1 Organisation interne.....	71

1.3.2	Les organes de gestion.....	72
1.4	Description du contrôle interne à l'IER.....	75

CHAPITRE II PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A L'IER.....79

2.1	Organisation et fonctionnement du Bureau de Contrôle interne de Gestion	79
2.1.1	Organisation du BCG.....	79
2.1.2	Fonctionnement du BCG.....	80
2.2	Evaluation du contrôle interne et de l'efficacité du BCG.....	82
2.2.1	Evaluation du contrôle interne.....	82

CHAPITRE III PROPOSITION D'ORGANSIATION ET DE FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE A L'IER.100

3.1	Organisation du BAI.....	100
3.1.1	Dénomination du service.....	100
3.1.2	Les objectifs et les missions du BAI.....	101
3.1.3.	Champ d'intervention.....	102
3.1.4.	Positionnement du BAI.....	102
3.1.5.	La structure du BAI.....	102
3.1.6.	Planification des activités du BAI.....	103
3.2	Fonctionnement du BAI.....	110
3.2.1	La charte d'audit.....	110
3.2.2	Le manuel d'audit interne.....	110
3.2.3	Composition de l'équipe du BAI.....	111
3.2.4	Les moyens matériels.....	114
3.2.5	Les moyens financiers.....	115

3.2.6	La conduite d'une mission d'audit interne.....	115
3.2.7	Mise en place d'un système de communication au sein du BAI.....	122
3.2.8	Mise en place d'un système de mesure d'efficacité du BAI.....	123
3.3	Evaluation du coût de l'organisation et du fonctionnement du BAI....	124
3.3.1	Coût humain.....	124
3.3.2	Budget du BAI pour les années 2002 et 2003.....	127
	Conclusion générale.....	128
	Annexe.....	132
	Bibliographie.....	133

SIGLES ET ABREVIATIONS

AN-RM : Assemblée National de la République du Mali

BAI : Bureau d'Audit Interne

BCG : Bureau de Contrôle interne de Gestion

BRH : Bureau des Ressources Humaines

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

CNRA : Comité National de la Recherche Agronomique

COSO : Committee of Sponsoring Organisation of the Tradway commission

CRRA : Centre Régional de Recherche Agronomique

D/CRRA : Directeur Régional de recherche Agronomique

DESS : Diplôme d'études Supérieures spécialisés

DG : Directeur Général

DRF : Direction des Ressources Financières

DS : Direction Scientifique

DSAT : Direction des Services D'appui technique

DTS : Droits de Tirage Spéciaux

EPA : Etablissement Public à caractère Administratif

EPIC : Etablissement Public à caractère Commercial

EU : Etats Unis d'Amérique

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse de problème

IDA : International Development Association

IER : Institut d'Economie Rurale

IFACI : Institut de l'Audit Interne

IIA : Institute of Internal Auditors

INRZFH : l'Institut National de Recherche Zootechnique, Forestière et hydrobiologique

MDRE : Ministère du développement Rurale et de l'Eau

OECCA : Ordre français des Experts Comptables et Comptables Agréés

ONG : Organisation Non Gouvernementale

PAPIER : Programme d'Appui à l'IER

PAS : Programme d'Ajustement Structurel

PCA : Président du Conseil d'Administration

PDG : Président Directeur Général

PNRA : Projet National de Recherche Agricole

SAI : Service d'Audit Interne

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain

TFFA : Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes

LISTE DES FIGURES ET DES TABLEAUX

Figure N°01 : organigramme d'un SAI pratiquant l'audit centralisé avec spécialisation des auditeurs	34
Figure N°02 : organigramme d'un SAI pratiquant l'audit centralisé sans spécialisation des auditeurs.....	36
Figure N°03 :organigramme d'un SAI décentralisé.....	37
Figure N°04 : organigramme d'un SAI élémentaire.....	38
Figure N°05 : organigramme d'un SAI simple.....	39
Figure N°06 : organigramme du BAI	101
Tableau N°01 : indicateurs de mesure d'efficacité d'un service d'audit interne	65
Tableau N°02 : synthèse du contrôle interne.....	92
Tableau N°03 : évaluation du BCG.....	95
Tableau N°04 esquisse d'un plan d'audit interne de l'IER.....	105
Tableau N°05 plan de recrutement des auditeurs de l'IER.....	125
Tableau N°06 budget du BAI.....	126

INTRODUCTION GENERALE

1. Le contexte

Au lendemain des indépendances, les jeunes Etats africains pour répondre aux besoins pressants de développement économique et social, ont créé des entreprises publiques dans plusieurs secteurs d'activité économique. Très vite, ces entreprises publiques ont été confrontées à des problèmes de gestion.

Les causes de ces problèmes étant diverses, nous en retiendrons quelques-unes :

- Le manque d'outils de gestion modernes au sein des entreprises publiques ;
- L'absence d'initiative et de compétences de certains responsables ;
- Le statut juridique inapproprié (sous tutelle des départements ministériels) ;
- L'absence ou l'inapplication des procédures de gestion ;
- La mauvaise gestion des ressources humaines et financières.

Pour résoudre les différents problèmes évoqués ci-dessus, plusieurs Etats africains ont entrepris, sous la conduite des institutions de Bretton Woods, des programmes d'ajustement structurel.

La mise en œuvre des Programmes d'Ajustement Structurel (PAS) a conduit les Etats à :

- La liquidation des entreprises non rentables ;
- La privatisation de certaines entreprises ;
- L'ouverture du capital qui a débouché sur la création d'entreprises mixtes ;
- Un changement de mode de gestion (autonomie de gestion), c'est le cas des établissements publics à caractère administratif (EPA) et des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC).

Le Mali, à l'instar de certains pays africains, a entrepris un programme d'ajustement structurel depuis les années 80 avec l'appui de la Banque Mondiale et du Fonds Monétaire International.

C'est ainsi qu'en 1992, le Mali, pour financer la recherche agronomique qui est un secteur prioritaire, a signé un accord de crédit avec IDA d'un montant de 14,2 millions de DTS (équivalent de 20 millions de dollar EU). Le crédit a été rétrocédé par le gouvernement à l'Institut d'Economie Rurale sous forme de subvention en vue de la réalisation de son plan stratégique.

Le gouvernement du Mali, en adoptant le plan stratégique de l'IER, et en le finançant, a fixé les objectifs suivants au secteur de la recherche agronomique :

- ☞ Accroître la production agricole sur le plan national ;
- ☞ Assurer la sécurité alimentaire ;
- ☞ Garantir une gestion rationnelle des ressources naturelles ;
- ☞ Réaliser un développement rural durable en assurant une augmentation des revenus du monde rural.

La fixation de ces objectifs par l'Etat malien fait du secteur de développement rural le moteur de la croissance économique du Mali.

L'une des conditionnalités de la mise en œuvre du crédit IDA était l'érection de l'IER en établissement public à caractère administratif et la mise en place des organes indépendants de gestion.

C'est ainsi que l'IER a initié le Projet National de Recherche Agricole (PNRA) pour lui permettre de mettre en œuvre son plan stratégique.

Les objectifs essentiels assignés au PNRA sont :

- Favoriser le développement institutionnel (transformer l'IER en institut autonome) ;
- Assurer le transfert de technologie en associant les utilisateurs de la recherche agronomique (paysans, ONG, agro-industriels, etc.) ;
- Exécuter les programmes de recherche prévus par le plan stratégique ;
- Améliorer la gestion des ressources humaines et financières.

Après quatre ans d'exécution, l'IER a procédé à une évaluation à mi-parcours du PNRA. Dans sa conclusion, l'évaluation a noté des acquis appréciables ont été enregistrés (mise en place du conseil d'administration, adoption des manuels de procédure de gestion, un organigramme rénové), mais il reste à les consolider en dotant l'institut d'outils de gestion modernes et performants.

L'IER se propose de poursuivre l'amélioration de sa performance et l'obtention d'un consensus avec ses partenaires et bailleurs de fonds pour la mise en œuvre de la deuxième phase du plan stratégique.

2. Problématique

La réforme de l'IER entamée depuis 1993 a, par son envergure et sa profondeur, été la plus importante vécue par l'Institut d'Economie Rurale. La mise en œuvre d'un tel changement, qui bouleverse les pratiques et comportements antérieurs ne pouvait se réaliser du jour au lendemain.

Conscient de cette situation, l'IER a mené de nombreuses études et réflexions au cours des années 97, 98 et 99 qui ont permis de déterminer sans ambages toutes les difficultés rencontrées par l'institut au cours de l'exécution de la première phase du plan stratégique.

Les principales difficultés qui ont été identifiées sont :

- Les difficultés liées à la mobilisation et à la mise en place des financements extérieurs (non maîtrise du nouveau système comptable par l'IER) ;
- Les difficultés d'application des outils et procédures de gestion adoptés par le conseil d'administration (manuels d'organisation interne, de gestion du personnel, de gestion comptable et financière, l'évaluation du personnel et l'accord d'établissement) ;
- Le non-respect du cycle de programmation budgétaire ;
- Le manque de suivi du contrat de performance signé entre l'institut et le Comité National de la Recherche Agronomique (CNRA).

La mauvaise application et le manque de suivi des procédures cités ci-dessus sont susceptibles d'occasionner des erreurs mais aussi des irrégularités altérant ainsi la fiabilité du système de contrôle interne de l'IER.

Pour corriger ces dysfonctionnements l'IER peut adopter des outils modernes de gestion tel que l'audit interne et le contrôle de gestion.

En attendant la mise en place d'un service de contrôle de gestion, les responsables de l'IER ont décidé de se doter pour l'année 2001 un service d'audit interne bien outillé qui puisse assurer le suivi des procédures de gestion et des décisions de la direction générale.

La mise en place d'un service d'audit interne bien organisé avec un objectif et une mission clairement définis nous paraît être l'une des solutions pour sauvegarder les acquis de la première phase de la restructuration de l'IER. Pour que l'audit interne puisse être un outil de gestion performant et adapté au contexte de l'IER, on est tenté de se demander :

- Quelles seront les objectifs et les missions du service d'audit interne ?
- Quelle sera la position hiérarchique du service de l'audit interne ?
- Comment devrait fonctionner le service d'audit interne ?
- Quelles seront les domaines d'activité concernés par l'audit interne ?

C'est pour essayer de donner des réponses à toutes ses questions que nous avons choisi l'étude du thème «organisation et fonctionnement d'un service d'audit interne dans un établissement public à caractère administratif : le cas de l'Institut d'Economie Rurale (IER) du Mali».

3. Objectifs

La réforme de l'IER, entamée en 1993, a été mise en œuvre progressivement de 1994 à 2000. L'évaluation à mi-parcours a montré qu'il reste à consolider les acquis de cette réforme. C'est dans le cadre de la recherche de solutions aux dysfonctionnements constatés que nous situons notre étude. Elle devra contribuer à sensibiliser les responsables de l'IER afin de mettre en place un service d'audit interne bien organisé.

Les objectifs spécifiques que nous voulons atteindre par cette étude sont :

- Faire une description de la fonction d'audit interne tant dans son organisation que son fonctionnement ;
- Faire une analyse de l'efficacité du Bureau de Contrôle interne de Gestion (BCG) de l'IER ;
- Proposer un mode d'organisation et de fonctionnement d'un service d'audit interne dans le contexte de l'IER.

4. Intérêt

✓ Pour l'Institut d'Economie Rurale :

- Sensibiliser les dirigeants de l'IER par rapport à l'importance d'un service d'audit interne.

✓ Pour les auditeurs internes :

- Avoir une meilleure connaissance de la fonction d'audit interne tant dans son organisation que son fonctionnement ;
- Cette étude pourrait permettre de mieux faire comprendre le rôle de l'auditeur interne au sein d'une entreprise, ce qui y faciliterait son travail et son insertion.

- Cette étude pourrait aider les auditeurs internes à la mise en place d'un service d'audit interne dans des organisations similaires à l'IER.
- ✓ Pour nous-même :
 - Approfondir nos connaissances sur la fonction d'audit interne ;
 - La mise en pratique des connaissances acquises lors de notre formation au CESAG ;
 - Améliorer l'organisation et le fonctionnement du Bureau de Contrôle interne de Gestion (BCG) dont nous sommes le premier responsable depuis 1994 à l'IER.
- ✓ Pour les bailleurs de fonds.
 - Un service d'audit interne bien organisé, doté d'outils performants , pourrait être perçu comme signe de bonne gestion et rassurer les partenaires au développement.

5. Plan d'approche.

Notre étude comporte deux parties composées respectivement d'un cadre théorique et d'une application pratique à un établissement public à caractère administratif.

La première partie est consacrée à la revue théorique des principales notions de l'audit interne. Il s'agit dans cette partie de donner la définition de l'audit interne, et du contrôle interne, de décrire le mode d'organisation et le fonctionnement d'un service d'audit interne au sein d'une organisation.

La première partie est subdivisée en trois chapitres :

- Chapitre 1 L'audit interne
- Chapitre 2 le contrôle interne

- Chapitre 3 l'organisation et le fonctionnement d'un service d'audit interne.

La deuxième partie est consacrée à l'application de notre étude à l'IER. A travers cette partie nous allons prendre connaissance de cet Institut, ensuite faire une évaluation de son contrôle interne et de l'efficacité du BCG, enfin de proposer un mode d'organisation et de fonctionnement d'un service d'audit interne efficace tiré du cadre théorique de notre étude.

A ce titre, cette deuxième partie comprendra trois chapitres :

- Chapitre 1 : Présentation de l'IER
- Chapitre 2 : Pratique de l'audit interne à l'IER
- Chapitre 3 : Proposition d'organisation et de fonctionnement d'un service d'audit interne à l'IER

**PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE**

Introduction.

L'audit interne, du point de vue vocabulaire, trouve sa signification à travers les deux mots :

- Audit, qui vient du verbe latin audire (audio, auditum, audire), qui veut dire : écouter, entendre. A partir de cette définition on se rend compte de l'importance réelle de l'écoute dans l'exercice de la fonction d'audit ;
- Interne, car l'audit est ici exercé par du personnel de l'entreprise, contrairement à l'audit externe qui est exercé par un professionnel indépendant commis pour une mission ponctuelle. (RENARD, 1998).

Selon RAFFEGEAU, DUFILS & MENONVILLE (1994 :10), l'auditeur interne était un réviseur comptable ou était appelé un contrôleur administratif, aujourd'hui son domaine d'intervention s'est largement étendu à toutes les fonctions de l'entreprise. On peut d'ailleurs dire que l'évolution de la fonction d'audit interne encore progressive, est loin d'atteindre sa phase finale.

Face à une économie de plus en plus complexe, et pour maîtriser les risques éventuels, les dirigeants des organisations font recours à la fonction d'audit interne.

CHAPITRE I L'AUDIT INTERNE

L'objectif visé à travers ce chapitre est de comprendre les concepts de l'audit interne à travers ses définitions, ses objectifs, les normes qui régissent sa pratique, son domaine d'application et son champ d'intervention.

1.1 Définition de l'audit interne

L'audit interne est une fonction en pleine croissance, lui donner une définition unique semble être difficile. Les différents auteurs et organisations professionnelles d'audit interne tels que The Institute of Internal Auditors (IIA) et L'Institut Français des Auditeurs Consultants Internes (IFACI), ont tentés de lui donner une définition à chaque étape de son évolution.

Selon RENARD (1998:61) " l'audit interne est un dispositif interne à l'entreprise qui vise à :

- Apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables,
- Assurer la sécurité physique et comptable des opérations,
- Garantir l'intégrité du patrimoine,
- Juger de l'efficacité des systèmes d'information".

Cette définition comporte des lacunes et des insuffisances qui sont les suivantes:

- L'audit interne n'est pas un "dispositif" mais une fonction de l'organisation ;
- Cette définition met l'accent sur l'appréciation des informations comptables seulement ;
- Elle confond le rôle de l'audit interne qui est "d'apprécier", de "porter un jugement", à celui du contrôle interne qui est "d'assurer", "de garantir".

Selon RAFFEGEAU, DUFILS, MENONVILLE (1994:11) " l'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et

gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction de l'entreprise et indépendant des autres services".

Cette définition n'est pas très précise, elle reste floue. Par exemple la définition indique "les instruments dont dispose la direction pour contrôler et gérer l'entreprise", ces instruments ne sont pas clairement désignés, de quels instruments s'agit-il ? De quel contrôle s'agit-il ? Contrôler peut avoir plusieurs sens (vérifier ou maîtriser). Précisons que l'audit s'applique à toutes les organisations et pas seulement aux entreprises.

Toutes les anciennes définitions restent floues et insuffisantes, ne prenant pas en compte l'évolution de la fonction d'audit interne. Pour mieux appréhender cette évolution l'IIA a adopté en juin 1999 une nouvelle définition reflétant plus le mouvement de la profession vers l'audit fondé sur les risques et les activités de conseil.

Selon la nouvelle définition, «l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ». (IFACI-2000 : 06).

La nouvelle définition est centrée sur l'aide à apporter à l'organisation, pour lui permettre d'atteindre ses objectifs. L'audit interne évalue l'ensemble des risques de l'organisation par une méthodologie définie par les normes professionnelles de la pratique de l'audit interne.

L'audit interne doit donner une assurance sur le degré de maîtrise des opérations des différentes structure de l'organisation, contribuant ainsi à la création de la valeur ajoutée.

A travers cette définition le rôle d'assistance et de conseil de la fonction d'audit interne est clairement exprimé.

L'auditeur interne ne doit plus être perçu comme un 'policier' ni un 'inspecteur' mais plutôt comme quelqu'un qui aide l'organisation à atteindre ses objectifs.

Il sera de la responsabilité de chaque chef de service de l'audit interne, en rapport avec les dirigeants de son organisation de fixer les objectifs et les domaines d'intervention du service d'audit interne en tenant compte de cette nouvelle approche de l'audit interne.

1.2 Objectif de l'audit interne.

Selon RENARD (1998 : 67), GERBIER (1994:24), LEMANT(1995 : 03), les objectifs essentiels de l'objectif de l'audit interne sont :

- D'apprécier l'ensemble du système de contrôle interne, afin d'en détecter rapidement les dysfonctionnements et de proposer des solutions au management.
- D'aider les responsables de l'organisation à travers des conseils pour l'amélioration de leur niveau de contrôle et leur efficacité.

L'audit interne "apprécie", "porte un jugement" sur le contrôle interne afin de favoriser la maîtrise des activités par les managers, et fait des recommandations pour améliorer la performance de l'organisation.

Pour ne pas altérer l'efficacité de l'audit interne, les objectifs assignés au service d'audit interne doivent être clairement indiqués dans la charte de l'audit interne.

Ces objectifs doivent être mis à la disposition du service d'audit interne, mais aussi de l'ensemble des autres fonctions de l'organisation. La charte d'audit doit être conforme aux normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne adopté par l'IIA.

1.3 Normes professionnelles de l'audit interne

Dans l'exercice de leur métier, les auditeurs internes sont organisés au sein des organisations professionnelles telles que IIA et IFACI qui ont élaboré des normes professionnelles à la pratique de l'audit interne. Ces normes constituent le référentiel indispensable à la pratique de l'audit interne. Il s'agit d'un ensemble de règles déontologiques, d'éthique et de conduite devant guider l'auditeur interne dans son travail.

1.3.1 Présentation des normes de l'audit interne.

Selon l'IFACI (1997), la pratique de l'audit interne repose sur cinq normes générales qui ont pour but :

- De faire comprendre le rôle et les responsabilités des auditeurs internes et des managers ;
- D'établir une base pour guider et mesurer les performances de l'audit ;
- D'améliorer la pratique de la profession.

Les cinq normes générales sont :

- L'indépendance ;
- La compétence professionnelle ;
- L'étendue des travaux ;
- L'exécution du travail d'audit ;
- La gestion du service d'audit interne.

① L'indépendance de l'auditeur interne.

« Les auditeurs internes doivent être indépendants des activités qu'ils audient » IFACI (1997:25), les auditeurs ne peuvent pas avoir une responsabilité opérationnelle au niveau de l'entité qu'ils doivent auditer, ils ne peuvent pas être «juge et partie » à la fois.

② La compétence professionnelle.

« Les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec compétence et conscience professionnelle ». IFACI (1997:25), le directeur de l'audit interne doit s'assurer que pour chaque mission les auditeurs désignés possèdent collectivement les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires pour mener correctement les travaux d'audit.

③ L'étendue des travaux.

« Le champ d'intervention de l'audit interne doit comprendre l'examen et l'appréciation de la pertinence et de l'efficacité du système de contrôle interne de l'organisation et de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées » IFACI (1997:27). Le champ d'application de l'audit interne doit couvrir toutes les activités de l'organisation, aucun domaine ne doit être tabou pour l'audit interne. La direction générale et le conseil d'administration doivent donner des directives générales sur l'étendue des interventions de l'audit et sur les activités à auditer.

④ L'exécution du travail d'audit.

Le travail de l'audit interne doit comprendre la planification des missions, l'examen et l'évaluation des informations recueillies, la communication des résultats aux audités et aux commanditaires et le suivi des recommandations.

⑤ La gestion du service d'audit interne.

« Le directeur de l'audit interne doit diriger et gérer son service de façon appropriée » IFACI (1997:27).

Pour atteindre les objectifs du service le directeur de l'audit doit s'assurer que :

- Le travail d'audit répond aux objectifs généraux du service d'audit approuvés par la direction générale et acceptés par le conseil d'administration;
- Les ressources du service d'audit interne soient utilisées de façon efficace ;
- Le travail soit exécuté en conformité avec les normes pour la pratique de la profession de l'audit interne.

Les Normes générales sont complétées par vingt-cinq normes spécifiques.

Pour des besoins d'information, les normes de la pratique de l'audit interne seront joints en Annexe N°01.

1.3.2 Analyse de quelques normes d'audit interne.

Notre analyse portera sur l'indépendance (norme générale) et l'objectivité (norme spécifique). Le choix de ces deux normes est guidé par le besoin de donner des éclaircissements sur les notions d'indépendance et d'objectivité dans le contexte de l'audit interne. Il est bon que tous les auditeurs internes aient la même compréhension de ces deux notions.

L'indépendance et l'objectivité de l'audit interne vont de paire dans la pratique, car l'objectivité de l'auditeur c'est son indépendance d'esprit.

• L'indépendance.

La norme 100 de l'IIA stipule que " les auditeurs internes doivent être indépendants des activités qu'ils auditent", (IFACI, 1997:29).

Les auditeurs sont indépendants lorsqu'ils peuvent exercer librement leur activité au sein de toutes les structures fonctionnelles de l'organisation. L'indépendance de l'auditeur permet de porter un jugement sans parti pris et sans préjugé sur les fonctions auditées. L'indépendance de l'auditeur est très importante pour la conduite d'une mission d'audit interne et la crédibilité de l'auditeur vis à vis des audités. Selon Coopers & Lybrand (1998 : 123) «le principal moyen pour assurer l'impartialité de l'auditeur interne est de constituer une équipe appropriée à chaque mission permettant d'éviter les conflits d'intérêts actuels et potentiels, ainsi que tous risques de préjugé. ».

Afin de préserver son indépendance au sein d'une organisation, le service d'audit interne doit être rattaché à un niveau hiérarchique qui lui permet d'exercer ses responsabilités.

Le directeur de l'audit interne doit dépendre d'une personne de l'organisation ayant une autorité suffisante pour assurer son indépendance, et exercer son programme de travail en totalité.

Il faut préciser que l'indépendance peut être renforcée lorsque le conseil d'administration intervient dans la nomination et la révocation du directeur de l'audit interne.

L'existence d'une charte contenant les objectifs et les missions assignées au service d'audit interne, peut renforcer également l'indépendance du service et des auditeurs.

- **L'objectivité de l'auditeur interne.**

La norme spécifique 120 indique que " les auditeurs internes doivent mener leurs travaux avec objectivité", (IFACI, 1997:33).

Il faut comprendre par objectivité ici, l'indépendance d'esprit dont les auditeurs doivent faire preuve dans l'exercice de leurs travaux. Les auditeurs internes ne

doivent pas se trouver placés dans des situations où ils se sentiraient incapables de porter un jugement professionnel objectif.

L'auditeur doit éviter d'être juge et partie en élaborant des procédures qu'il doit lui-même apprécier plus tard. Cette situation risquerait de compromettre son indépendance et son objectivité.

Il est à noter que l'objectivité de l'auditeur n'est pas mise en cause lorsqu'il est amené à recommander la mise en place de procédures et de systèmes de contrôle interne ou à examiner des procédures avant leur mise en application.

Après avoir étudié les objectifs, et les normes de l'audit interne, nous tenterons de nous pencher sur son domaine d'application et champ d'intervention.

1.4 Domaine d'intervention et champ d'application de l'audit interne

1.4.1 Domaine d'application de l'audit interne.

L'audit interne s'applique à toutes les organisations (entreprises privées et publiques, Administrations, ONG etc.) et à toutes les fonctions de l'organisation (fonction financière et de gestion, fonctions commerciales, fonctions techniques etc.). L'objectif premier de l'audit interne étant l'évaluation du contrôle interne, pour assurer son rôle de manière efficace, les activités de l'audit interne doivent couvrir l'ensemble des fonctions de l'organisation. Le contrôle interne est mis en œuvre par le management de l'organisation, et l'audit interne a pour rôle d'aider celui-ci à mieux maîtriser ses activités.

1.4.2 Champ d'intervention de l'audit interne.

Selon l'IAS – IFACI (1995 : 14) la définition du champ d'intervention de l'audit interne peut être conçue à partir de la distinction entre les différents types d'audit à savoir : audits opérationnels, audits de régularité, d'efficacité, de management, de direction.

Selon JORAS (1996 : 82), l'audit est dit :

- Opérationnel lorsqu'il concerne une activité, une fonction déterminée. Toutes les fonctions d'une entité sont susceptibles d'audit opérationnel, l'objectif étant d'apprécier la manière dont elles sont maîtrisées ;
- De conformité ou de régularité, dans cette démarche d'audit on compare la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est : l'auditeur dispose alors d'un référentiel préexistant (règles d'organisation, méthodes de travail, réglementation, normes, procédures, etc.) ;
- D'efficacité, démarche d'audit dans laquelle l'auditeur interne, ne disposant pas de référentiel préexistant, suggère éventuellement des modifications à la règle s'il s'avère qu'elle est à l'origine de dysfonctionnements. Cette démarche est utilisée en audit opérationnel.
- De management, démarche dans laquelle l'auditeur interne apprécie la cohérence entre la politique régissant une fonction et la stratégie générale de l'organisation. Il est important de préciser que dans ce cas l'auditeur interne ne porte pas d'appréciation sur le fond ;
- De direction, c'est l'audit de management étendu à l'appréciation de la cohérence globale des politiques de l'entreprise. On l'appelle parfois audit de stratégie.

Précisons que dans la pratique, l'auditeur interne utilise les différentes démarches d'audit d'une manière indissociable. Une des grandes forces de l'audit interne c'est d'intégrer les différents types d'audit lors d'une même mission (régularité, conformité, efficacité).

C'est pourquoi, toute mission d'audit interne commence par un contrôle, en effet l'auditeur relève des faits précis et il s'assure que ce qui doit être réalisé l'est effectivement. L'auditeur s'assure que les procédures et les règlements sont respectés, que l'information est fiable. A ce stade il s'agit d'un audit de régularité ou de conformité.

Lorsque l'auditeur interne est certain que les dispositifs de base fonctionnent correctement, il peut alors passer à la phase suivante, qui est l'audit opérationnel (audit d'efficacité ou de performance). L'auditeur s'assure alors, que les ressources sont engagées avec efficacité, que le patrimoine est préservé. C'est après toutes ces étapes que l'auditeur interne peut donner une opinion.

Nous retiendrons que l'objectif essentiel de l'audit interne étant l'appréciation du contrôle interne, dans le chapitre suivant nous essayerons de définir le contrôle interne, son objectif, et les conditions optimum de sa réalisation.

CHAPITRE II LE CONTROLE INTERNE.

Dans ce chapitre nous essayerons de donner les différentes définitions du contrôle interne à travers son évolution dans le temps, et faire ressortir ses objectifs. Il nous paraît important également d'étudier dans ce chapitre, les conditions de réalisation d'un bon contrôle interne au sein d'une organisation et les relations entre l'audit interne et le contrôle interne.

2.1 Définition du contrôle interne

Le concept de contrôle interne, comme celui d'audit interne a évolué dans le temps.

Le contrôle interne était synonyme de vérification axée principalement sur la recherche de fraude et des erreurs. On est passé à une vision plus dynamique et positive assimilant désormais le contrôle interne à une maîtrise des activités de l'organisation.

Cette évolution du concept a engendré un élargissement de son champ d'application. La vision restrictive qui limitait l'application du contrôle interne à la fonction comptable et financière, s'est étendue à toutes les fonctions de l'organisation. (SAMBO, 1999).

Il existe plusieurs définitions du contrôle interne selon les utilisateurs, nous citerons quelque unes :

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de France (CNCC, 1984 : 79) "le contrôle interne est constitué par l'ensemble des normes de contrôle, comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et

la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent".

Cette définition met l'accent sur les aspects de la vérification des informations comptables et financières et de leur fiabilité. A ce titre elle présente des limites de nos jours le contrôle interne s'applique à toutes les fonctions de l'organisation. Il faut noter que contrairement à cette définition c'est la direction générale et le conseil d'administration qui sont responsables de la mise en œuvre du contrôle interne dans une organisation.

Pour l'Ordre français de Experts Comptables et Comptables Agréés (OECCA, 1977, in RENARD, 1998:106), «le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

Cette définition est plus large que la première car elle prend en compte le contrôle de l'ensemble des sécurités de l'organisation et l'amélioration de sa performance.. Malheureusement, elle n'indique pas la responsabilité du conseil d'administration, du management et de l'ensemble du personnel dans la mise en œuvre du contrôle interne.

Selon Coopers & Lybrand (1998 : 24), « le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;

- La fiabilité des informations financières ;
- La conformité aux lois et aux règlements en vigueur ».

Cette définition est plus large que les précédentes et englobe tous les aspects liés à la maîtrise des activités de l'organisation. En plus elle indique la responsabilité du conseil d'administration, de la direction générale et du personnel dans la mise en œuvre du contrôle interne. Les objectifs du contrôle interne étant clairement indiqués, cette définition s'applique à toutes les organisations et peut être utilisée par tous les utilisateurs (commissaires aux comptes, experts comptables, auditeurs internes ou externes, organisations etc.). Précisons que le contrôle interne donne une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation, car comme tout système il a ses limites.

2.2 Objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général, qui est la continuité de l'organisation dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis.

Pour atteindre cet objectif général, le management assigne des objectifs permanents au contrôle interne que l'on retrouve dans la définition précédente de Coopers.

Pour mieux comprendre les objectifs du contrôle interne, nous retiendrons les objectifs permanents du contrôle interne détaillés par l'Ordre des Experts Comptable Français, (in RENARD, 1998:112) :

- La protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise à travers la mise en place de procédure d'acquisition, de conservation et de préservation des actifs. RENARD (1998) a étendu la notion du patrimoine en ajoutant aux actifs de l'entreprise les hommes et l'image de l'entreprise qui doivent être protégés et sauvegardés ;

- La production d'une information de qualité. Il s'agit de toutes les informations ayant trait à la vie de l'organisation (informations financières, comptables, commerciales, sociales, fiscales etc.) ;
- Le respect des directives
Il ne s'agit pas seulement des directives de la direction générale seulement mais également des dispositions législatives et réglementaires.
- L'amélioration des performances.
Cette notion est diversement appelé, "optimisation des ressources" par Renard, 1998), "utilisation économique et efficace des ressources" par IIA (in Renard, 1998: 112) Cet objectif suppose que le contrôle interne permet d'assurer une utilisation optimale des ressources de l'organisation et que ses ressources sont en adéquation avec sa politique.

Les objectifs du contrôle interne ne peuvent être atteints que s'il existe un environnement favorable à sa réalisation.

2.3 Réalisation d'un bon de contrôle interne.

Il existe plusieurs façon de présenter le contrôle interne et d'expliquer les conditions de sa mise en œuvre.

L'approche la plus connue est celle présentée par le "Committee of Sponsoring Organisation of the Tradway Commission" (COSO) et qui a donné lieu à l'ouvrage intitulé « La nouvelle Pratique du contrôle interne ». Ce ouvrage à été publié par Coopers & Lybrand et L'IFACI (1998), il présente les éléments du contrôle interne sous forme de pyramide :

- Un socle constitué par l'environnement de contrôle sur lequel tout repose ;
- Une base indispensable représentée par l'évaluation des risques;
- Au-dessus : des activités de contrôle spécifiques à chaque tâche ;
- Une charpente pour maintenir l'ensemble : l'information et la communication ;

- Et enfin, couronnant le sommet de la pyramide, un système de pilotage pour diriger l'ensemble.

Cette présentation des dispositifs nous paraît difficile à faire comprendre aux dirigeants et aux personnels dans nos entreprises.

Nous retiendrons une autre approche, de RENARD (1998), qui présente les éléments de façon très pratique et peut être compris par tous les utilisateurs du contrôle interne dans nos entreprises.

Pour cette approche de RENARD (1998 :121), les principales composantes d'un bon système de contrôle interne sont les suivantes :

① **Un Système d'organisation adapté.**

« On ne contrôle que ce qui est organisé » FAYOL (in RENARD, 1998 : 128).

Précisons que "contrôle" signifie dans ce cas maîtrise, d'où la mise en place d'une bonne organisation un élément très important du dispositif de contrôle interne.

Le système d'organisation repose sur une structure administrative qui sert de cadre à la conduite et au contrôle des activités de l'organisation.

L'organigramme définit les liens hiérarchiques et les niveaux de responsabilités des membres de l'organisation. Il doit être procédé à une description des postes, à la répartition des tâches, à la coordination du travail de manière à assurer la séparation des fonctions incompatibles. En principe, aucune personne ne doit avoir la complète responsabilité pour la gestion de l'ensemble des phases d'une transaction. Les quatre fonctions fondamentales dont la séparation s'impose sont les suivants :

- La fonction de décision (ou opérationnelle) : c'est celle de l'ordonnateur, détenteur d'un budget de fonctionnement ou d'investissement et qui a le pouvoir d'engager l'organisation dans les limites qui lui ont été attribuées.
- La fonction d'enregistrement (ou de comptabilisation), c'est la fonction comptable par laquelle toute opération fait l'objet d'une écriture comptable.
- La fonction financière : c'est l'acte de paiement ou de recette qui doit rester autonome. Cet acte de paiement ou recette peut se matérialiser de plusieurs manières dans l'organisation (signature ou encaissement de chèques, remise ou encaissement d'espèce, ordre de virement, etc.). En général cette fonction est assurée par un caissier ou un financier, lequel ne peut plus exercer d'autres fonctions dans l'organisation.

La confusion de deux au moins de ces fonctions, peut créer des situations à risque qui peuvent mettre en péril les actifs de l'organisation, ou peuvent créer des risques d'erreurs dans les états financiers.

Deux autres fonctions doivent également être exercées de façon autonome, il s'agit de :

- La fonction de détention : il s'agit de ceux qui détiennent et conservent les biens physiques : magasiniers, gestionnaire de stocks, caissiers. Précisons qu'il n'y a pas d'incompatibilité entre la détention des valeurs et la fonction financière.
- La fonction de contrôle : il s'agit de contrôle au sens de vérification. La personne qui contrôle ou supervise ne doit plus être celle qui exécute la tâche.

② Un personnel qualifié.

La compétence et l'intégrité morale des membres du personnel sont indispensables à la mise en place d'un bon système de contrôle interne. Pour

cela l'organisation doit recruter du personnel en nombre correspondant aux besoins, mais surtout recruter les personnes ayant les compétences requises ou au moins les capacités pour les acquérir. Assurer une formation professionnelle permanente du personnel.

③ **Un système comptable adéquat.**

Le système comptable de l'organisation constitue son système de preuves.

L'organisation comptable doit être fondée sur :

- l'existence d'un plan comptable et d'un manuel de procédure comptable conformes aux principes et normes généralement admis;
- l'enregistrement quotidien dans des comptes appropriés de l'exact montant des opérations réalisées dans le cadre de l'exercice en cours, en vue de la préparation dans les délais de l'information financière ;
- la tenue à jour des registres et documents comptables ;
- la comparaison entre l'actifs théorique et l'actif réel a des intervalles raisonnables.

④ **Une documentation appropriée.**

Le système de l'organisation doit reposer sur des procédures écrites. La documentation doit être appropriée, facilement accessible et correctement conservée. Cette documentation comprendra selon le cas les éléments suivants :

- Le manuel de procédures ;
- Les rapports financiers et de gestion ; les procès verbaux (réunion de direction, conseil d'administration, assemblées générales etc.)
- Les notes de services ;
- Les conventions ou accords.

⑤ Un système d'autorisation et de supervision.

C'est un dispositif qui est souvent oublié, on fait confiance aux autres et on oublie d'assurer la supervision des travaux des collaborateurs.

Selon RENARD (1998 : 137), superviser c'est :

- Un acte d'assistance, car aider le collaborateur dans les tâches nouvelles et difficiles, lui montrer le chemin, régler les conflits et ce faisant détecter ses points forts et ses points faibles.
- Un acte gratifiant : montrer aux autres que l'on s'intéresse à leur travail, que leurs efforts ou leurs difficultés ou leurs performances ne sont pas ignorés.
- Un acte de vérification : venir de temps en temps regarder, vérifier comment les choses se passent.

2.4 Le contrôle interne et l'audit interne

L'audit interne est la fonction chargée d'évaluer le niveau de contrôle interne de l'organisation. Dans le même contexte Louis Vaurs (in Etienne BARBIER, 1996 :22), disait que « l'audit interne est à l'intérieur de l'entreprise, une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte des Directions Générales ». L'auditeur interne est celui qui exerce cette fonction au sein de l'organisation. Le contrôle interne conformément, à sa définition, est un ensemble de dispositions, un processus mis en place par les dirigeants de l'organisation, ce n'est pas une fonction de l'organisation. Certaines organisations font cette confusion, car elles assimilent le contrôle interne au service chargé d'évaluer le contrôle interne. Ainsi il est fréquent de nommer le service chargé d'évaluer le contrôle interne « service de contrôle interne », il s'agit là d'un contre sens. « S'il y a un service chargé d'apprécier, de juger le contrôle interne, il devrait se nommer audit interne » (RENARD 1998 : 105).

Pour apprécier le contrôle interne, comment l'audit interne est-il organisé ?

Comment fonctionne un service d'audit interne au sein d'une organisation ?

C'est à ces questions que nous proposons de répondre dans le chapitre suivant.

CHAPITRE III ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE.

Le service d'audit interne pour réussir sa mission doit posséder un mode d'organisation approprié, et posséder des moyens et des outils pour assurer son bon fonctionnement au sein de l'organisation. Dans ce chapitre nous allons étudier l'organisation d'un service audit interne et son fonctionnement.

3.1 L'organisation d'un service d'audit interne.

Pour assurer la bonne marche du service d'audit interne, il faut que ses missions soient clairement définies, sa position dans l'organisation doit être déterminante, sa structure et ses moyens doivent être appropriés.

3.1.1 Les missions assignées au service d'audit interne.

Comme la fonction elle-même, les missions de l'audit interne ont également évolué dans le temps. Si à l'origine, l'audit interne a été orienté essentiellement vers les missions d'audit de régularité et de conformité, il paraît actuellement s'orienter vers l'audit opérationnel qui est devenu presque une vocation de la fonction et la tendance va se poursuivre au cours des années à venir (IFACI, 1995 :18).

Selon GERBIER (1994 :52), Coopers & Lybrand et l'IFACI (1998 :12), IFACI (1996 :09), la mission de l'audit interne est le contrôle et le conseil, les deux étant étroitement liés dans la pratique.

- La mission de contrôle (ou audit de régularité et de conformité), constitue le fondement de l'audit. Elle consiste à vérifier :
 - La fiabilité, l'exhaustivité des informations financières et de gestion, ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et diffuser ces informations ;

- La conformité aux normes, plans, procédures, lois et règlements ;
- L'application des directives et instructions de la direction générale et du management en général.
- La mission de conseil et d'aide à la décision (ou audit d'efficacité et de management). Elle consiste à apprécier :
 - La pertinence du dispositif du contrôle interne ;
 - La qualité et la performance du système d'information ;
 - La façon dont les ressources sont utilisées, afin de s'assurer qu'elles le sont efficacement et sans gaspillage ;
 - La conformité des résultats par rapport aux objectifs que l'organisation s'est fixés et du déroulement des activités ou programmes par rapport aux prévisions.
- La mission de l'audit interne peut se résumer à l'évaluation de l'efficacité de la pertinence du système de contrôle interne et des propositions faites au management de l'organisation en vue de son amélioration.

L'audit interne dans le cadre de sa mission de contrôle et de conseil au management contribue à minimiser ou à maîtriser les risques liés à l'activité de l'organisation.

Il détecte et analyse les risques, recommande des améliorations, mais en aucun cas ne les met en œuvre.

L'acceptation des recommandations de l'audit interne par les audités peut dépendre très généralement de la position de l'audit interne dans l'organisation.

3.1.2 Le positionnement de la fonction d'audit interne

Le rattachement du service d'audit interne peut être un facteur déterminant pour le succès de sa mission. C'est pourquoi les normes de l'IIA stipulent que « le

service d'audit interne doit être situé à un niveau qui lui permet d'exercer ses responsabilités». (IFACI, 1997 : 25).

Suivant une enquête réalisée en 1995 par l'IFACI et Arthur ANDERSEN, IFACI (1995 :24), 58 % des sociétés interrogées ont leur service d'audit interne rattaché directement au PDG ou au PCA.

Cette tendance se poursuit car, on rencontre dans plusieurs organisations le rattachement du service d'audit interne au plus haut niveau (PDG ou DG, PCA ou comité d'audit).

- **Rattachement du service d'audit interne au PDG ou au DG.**

Suivant une enquête de l'IFACI réalisée en 1996, 60% des entreprises interrogées en France ont leur service d'audit interne rattachés au PDG ou au DG.

L'IFACI (1996 :12), BARBIER (1996 :53), SARDI (1993 :61), LEMANT (1999 :24), ont donné les avantages, et les inconvénients d'un tel rattachement.

Avantages du rattachement au PDG ou au DG:

- Le rattachement à une direction opérationnelle rendrait l'audit interne dépendant de celle-ci, et le placerait en position délicate pour la critiquer ;
- Le champ d'investigation de l'audit interne serait large (audit de régularité, de conformité mais aussi l'audit opérationnel). L'audit interne pourrait mieux participer à l'amélioration globale de la performance de l'entreprise.
- Proche du président ou du DG, l'audit interne prendra en considération les besoins prioritaires de l'organisation ;
- Bénéficiant du soutien et de la confiance du président ou du directeur général, l'audit interne disposera d'une grande crédibilité au sein de l'organisation. Ce qui ferait que ses recommandations auront une grande chance d'être mises en œuvre.

Inconvénients:

- Rattaché au président ou au DG, et n'agissant que sur ordre, l'audit interne ne dispose en conséquence que d'une indépendance limitée, ce qui peut réduire son champ d'investigation, car certaines missions peuvent lui être refusées par le président ou le DG.
- Ses recommandations ne pourront pas être mises en œuvre même si elles sont pertinentes sans l'accord du président ou du DG.
- **Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit ou "audit committee".**

Le comité d'audit est issu du conseil d'administration et composé généralement d'administrateurs indépendants. Il a les pouvoirs nécessaires pour interroger la Direction Générale sur la façon dont elle assume ses responsabilités en matière d'information financière, afin de s'assurer du suivi des recommandations.

Certaines organisations ont rattaché leur service d'audit interne à un comité d'audit. Cette pratique est rare en France, mais très fréquente aux USA (LEMANT, 1995).

Selon BARBIER (1996 :55), RENARD (1998:98), IFACI (2000 :07) les avantages et les inconvénients d'un tel rattachement sont :

- Avantages du rattachement au comité d'audit :
- Le service d'audit interne aura une totale indépendance par rapport à l'élaboration du programme d'audit, des secteurs et opérations à contrôler, des recommandations à émettre ;
- Le responsable du service d'audit interne est mieux protégé car sa nomination et sa révocation dépendent du comité d'audit et non du PDG ou du DG ;
- Les informations financières feront l'objet de contrôle plus méticuleux.

Inconvénients:

- L'audit interne apparaîtra comme un service de plus en plus extérieur à l'organisation, il sera plus proche des préoccupations des actionnaires que des dirigeants.
- L'audit interne s'étant éloigné du Président ou du Directeur Général, il peut y avoir une perte de confiance de la part de ce dernier, d'où une baisse de la crédibilité de la fonction de l'audit interne.

Pour mieux remplir sa mission, à quel niveau l'audit interne doit-il être rattaché ?

Les mêmes auteurs cités ci-dessus ont fait les propositions suivantes :

- Le service d'audit interne doit être rattaché au Directeur Général ou au Président Directeur Général. Pour que l'audit interne atteigne son objectif d'évaluation du contrôle interne, il faut que son champ d'investigation soit le plus large que possible (audit conformité mais aussi d'efficacité et de performance). Pour réussir dans sa mission, l'audit interne doit avoir la confiance de la direction générale base de sa crédibilité auprès de tous les services de l'organisation.
- Pour que les risques majeurs de l'organisation soient correctement contrôlés, il importe que l'audit interne examine tous les secteurs, toutes les activités, toutes les opérations sans restriction aucunes. Pour se faire, il doit bénéficier de la plus grande indépendance, que seule une relation fonctionnelle forte avec le comité d'audit pourra lui procurer.
- Il faut noter que même si l'audit interne doit être rattaché au DG ou PCA, le comité d'audit doit être tenu informé de la nomination et de la révocation du directeur d'audit interne pour qu'il ne soit pas soumis à l'arbitraire du président ou du DG.

Nous adhérons aux propositions de rattachement de l'audit interne au PDG ou au DG, il contribuera à étendre le champ d'intervention des auditeurs. Pour

surmonter les limites d'un tel rattachement, il faudra que le directeur de l'audit interne élabore une charte d'audit interne, et un plan d'audit pluriannuel qui sera adopté par le conseil d'administration.

3.1.3 Les différents types de structure d'audit interne

Selon RENARD (1998: 295), BARBIER (1996: 28) la structure du service d'audit interne est généralement déterminée par la taille de l'organisation et par son style d'audit interne pratiqué en son sein.

On peut rencontrer deux cas :

- **Cas des grandes entreprises ou grands groupes**

La structure et le style de l'audit interne des grandes organisations ou des grands groupes sont déterminés par, la diversité de leurs activités, leur taille et leur implantation géographique.

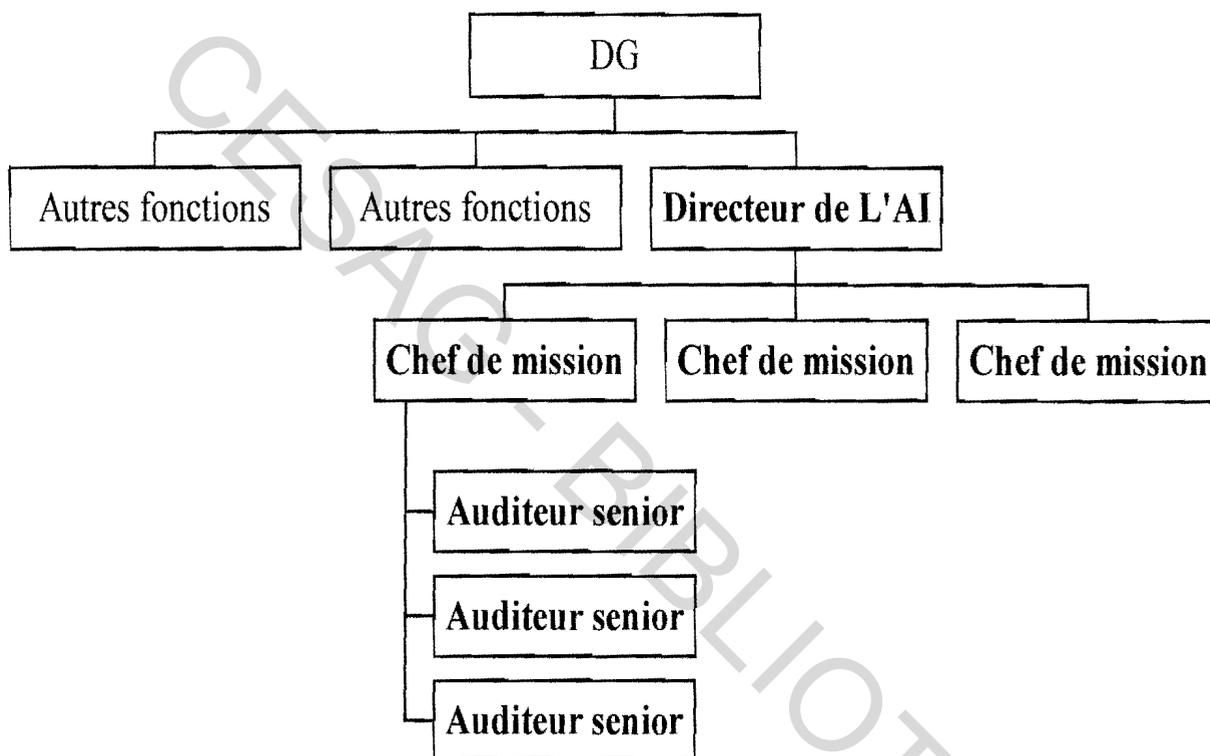
① Grandes entreprises ou grands groupes qui pratiquent l'audit centralisé :

▸ Dans ce type d'organisation, le service d'audit interne est divisé en "missions" ou "services", avec un chef de mission à la tête de chaque "service". Chacune des missions regroupe des auditeurs qui ont un même niveau de formation et une expérience dans un secteur donné. Il s'agit ici d'auditeurs spécialisés, qui effectuent des audits spécifiques (industriel, technique, comptable et financier, gestion etc.).

L'intérêt d'une telle structure est de faciliter l'acceptation des auditeurs au sein des services spécialisés et d'étendre le champ d'application de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation.

L'inconvénient d'une telle structure est qu'elle nuit à l'unité du service d'audit interne, rendant sa coordination difficile par le responsable du service.

Figure N°01 : organigramme d'un SAI pratiquant l'audit centralisé avec spécialisation des auditeurs.



Source : RENARD (1998:299)

► Dans le second cas, le service de l'audit interne ne pratique pas l'audit spécialisé, le chef de mission n'a pas sous sa responsabilité un effectif précis et permanent d'auditeurs. Les auditeurs seniors et juniors sont regroupés dans un ensemble rattaché directement au responsable du service d'audit interne. Pour chaque mission le responsable du service compose une équipe en fonction des compétences de chaque auditeur en tenant compte des objectifs de la mission.

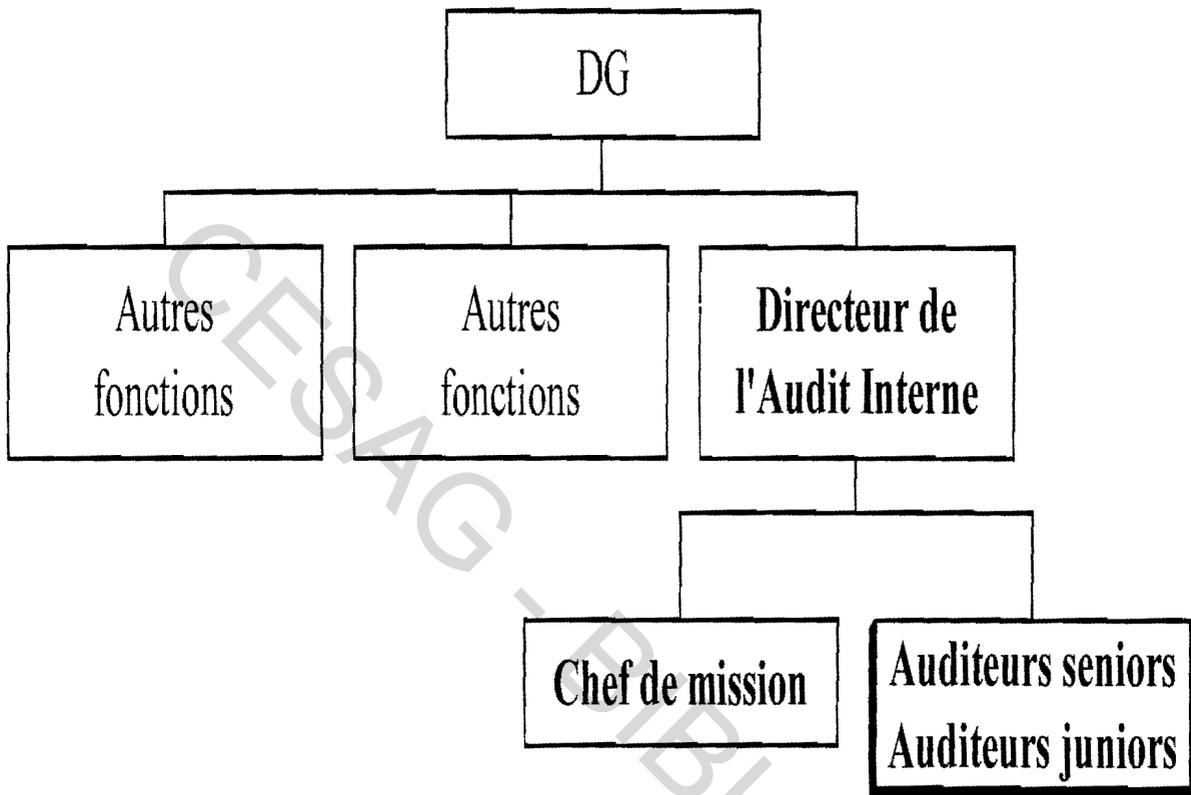
Les avantages d'une telle structure sont l'unicité de l'équipe, la supervision est plus facile par le chef de service. La complémentarité des membres de l'équipe

(auditeurs de formation et de compétence diverse) favorise un fonctionnement plus harmonieux et les échanges entre auditeurs.

L'inconvénient d'une telle équipe est qu'elle ne pourra pas effectuer des missions dans des secteurs pointus qui demande une spécialisation de l'auditeur. Ce style d'audit interne ne favorise pas l'extension du champ d'application de la fonction d'audit interne.

Nous pensons que cela n'est pas un handicap majeur, car l'audit interne peut faire appel à un spécialiste externe au service d'audit qui participera à l'audit du secteur spécialisé.

Figure N°02 : organigramme d'un SAI pratiquant l'audit centralisé sans spécialisation des auditeurs.



Sources : RENARD (1998:300)

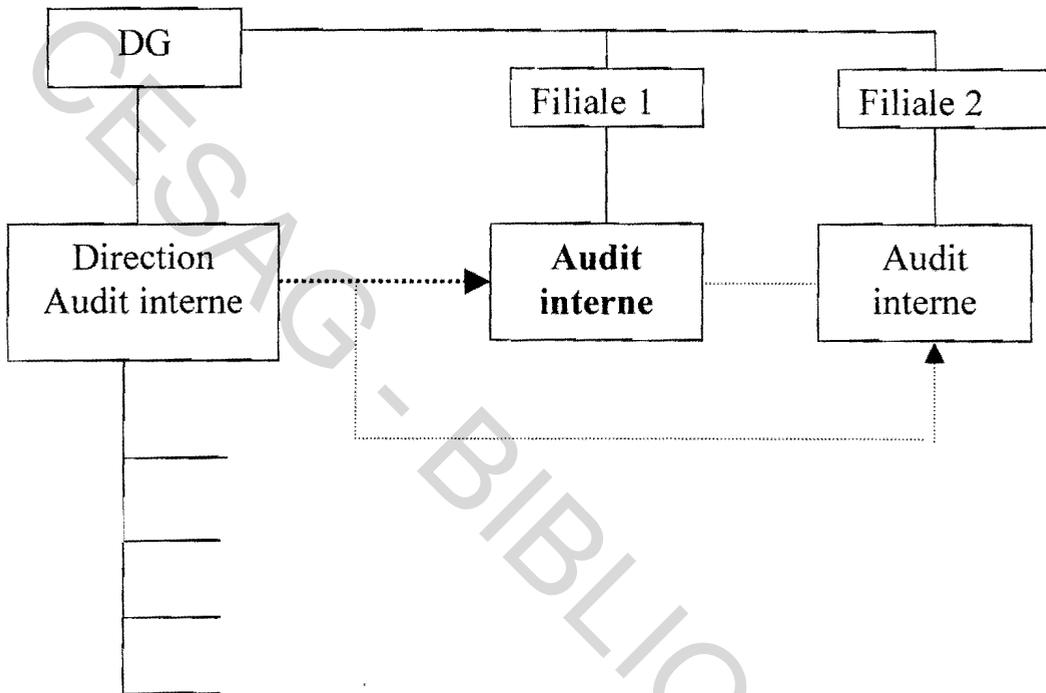
② Entreprises ou groupes qui pratiquent l'audit décentralisé :

▸ Dans ce cas il existe une direction d'audit interne central qui est logée à la direction générale ou la "maison mère", et des services d'audit interne au niveau de chaque filiale. La direction d'audit centrale assure la fonction d'animation de l'ensemble des services d'audit des filiales, elle définit et fait approuver par la direction générale la politique à suivre et veille à son respect.

Avantages: les services d'audit interne des filiales appliquent la même méthodologie de travail.

Inconvénients: Les objectifs de l'audit interne étant définis au siège, il y a le risque de ne pas prendre en compte les préoccupations des filiales.

Figure N°03 : Organigramme d'un service d'audit interne décentralisé.



Source : RENARD (1998:301)

• **Cas des entreprises ou organisations moyennes.**

Dans ce cas on retient la structure élémentaire et la structure simple.

▸ **La structure élémentaire :** ici la fonction d'audit interne est exercée par un seul auditeur. Même dans ce cas il est souhaitable qu'il soit rattaché au plus haut niveau.

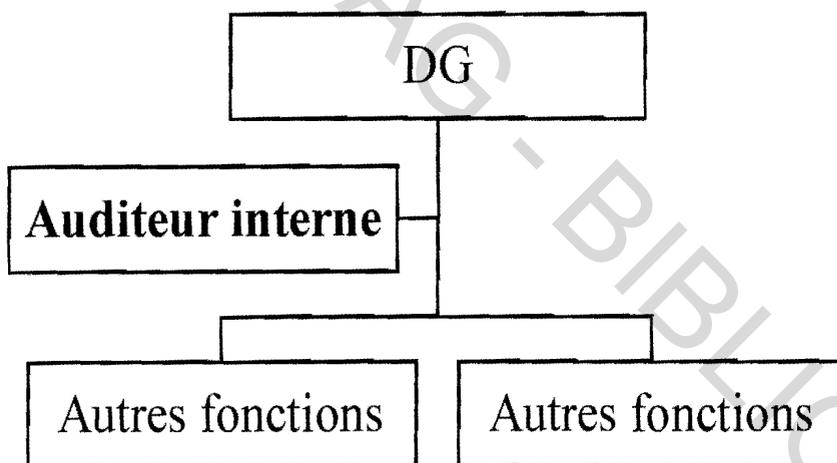
Avantages :

- L'auditeur sera d'autant plus responsable qu'il sera seul à tout faire ;
- L'application uniforme de la méthodologie d'audit interne ;
- L'indépendance de l'auditeur par rapport aux directions opérationnelles.

Inconvénients :

- L'auditeur qui est seul se sent isolé ;
- L'impossibilité pour l'auditeur isolé d'accomplir certaines missions spécialisées, ou d'approfondir certains domaines ou certains thèmes spécialisés.
- L'auditeur aura besoin de confronter ses idées, de se rassurer dans ses constats et de valider son travail.

Figure N° 04 : organigramme d'un SAI élémentaire.



Source RENARD (1998:303)

▸ **La structure simple**, il s'agit d'un petit service d'audit interne (moins de dix personnes) constitué d'un responsable de service et des auditeurs qui composent cette équipe.

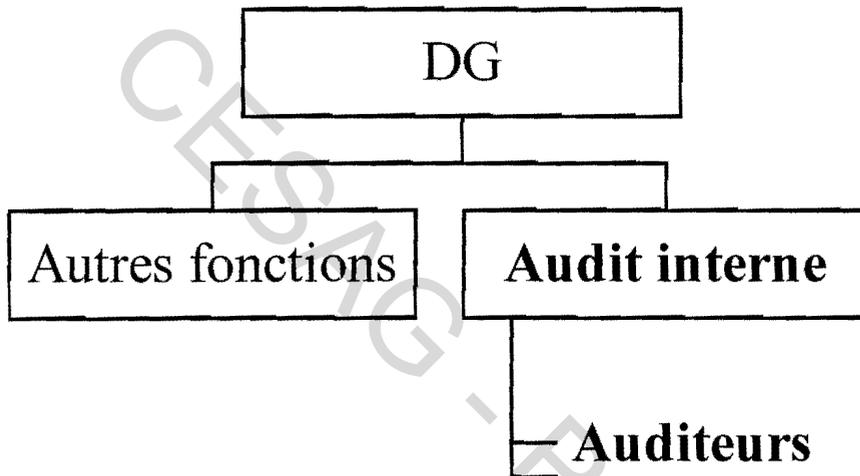
Avantages :

- L'équipe a souvent une formation pluridisciplinaire, et est habituée à travailler ensemble ;
- C'est une équipe homogène ;
- La gestion d'un tel service d'audit interne est assez facile.

Inconvénients :

- L'équipe étant composée d'un petit nombre d'auditeur, certaines missions d'audit spécialisé peuvent être difficilement exécutées.

Figure N° 05 : organigramme d'un SAI à structure simple.



Sources: RENARD (1998:304)

3.1.4 La planification des activités du service de l'audit interne.

D'une manière générale, " La planification consiste à prévoir, en allant aussi loin que possible dans le temps, tout ce qui est important pour l'organisation".

(Hellriegel, Slocum, Woodman, 1997 : 281)

Le plan d'audit interne comprend un plan pluriannuel, un programme annuel, et un reporting.

- **Le plan pluriannuel.**

Dans le contexte de la planification des activités d'un service d'audit interne, l'auditeur interne doit prévoir l'ensemble de ses missions d'audit en tenant

compte des zones à risque de l'activité de l'organisation sur une période de 3 à 5 ans.

Ainsi selon, RENARD (1998 :306), BARBIER (1996:56), plusieurs approches sont utilisées par l'auditeur interne pour élaborer son plan d'activité.

Elles sont :

▸ Approche par les métiers :

On découpe les sujets d'audit en fonction des grands métiers de l'organisation : acheter, vendre, fabriquer, embaucher etc. Chaque métier correspondant à un ou plusieurs services ou directions de l'organisation, cette approche est aussi une approche par structure. Il s'agit pour l'auditeur de bâtir son programme en couvrant toutes les structures de l'organisation en identifiant au préalable les zones à risques. Cette approche reste en pratique insuffisante, d'où la nécessité d'en étudier d'autres.

▸ L'approche par cycles :

Il s'agit pour l'auditeur de découper des sujets d'audit en fonction des grands métiers de l'entreprise à savoir: le cycle de production, cycle achats / ventes, cycle trésorerie, etc.

Cette approche permet d'analyser les activités de l'organisation de façon transversale en passant d'un service à l'autre, de regarder le fonctionnement des interfaces et l'efficacité du processus de contrôle interne. Elle permet de mieux apprécier le contrôle interne dans sa globalité.

▸ Approche par thèmes.

Un thème ne correspond ni à un seul service, ni à une seule fonction, sa nature permet d'aborder des missions d'audit spécifiques.

Ainsi on peut citer les thèmes d'audit suivants dans une organisation: audit des contrats, audit de la micro – informatique, audit de la sécurité, etc.

Cette approche peut permettre de déceler des faiblesses du contrôle interne que les autres approches n'auraient pas permis de détecter.

Il faut préciser que toutes ces approches sont fondées sur l'analyse des risques, car c'est l'importance du risque qui va déterminer la fréquence des missions d'audits.

Selon RENARD (1998 :319) et SARDI (1996 :53), l'élaboration du plan pluriannuel d'audit interne comporte les étapes suivantes :

- ▶ Etablir (ou mettre à jour) la liste exhaustive des missions d'audit interne ;
- ▶ Calculer (ou mettre à jour) le coefficient de risque de chaque mission et en déduire la périodicité ;
- ▶ Réserver une marge raisonnable pour les inévitables missions ponctuelles et les travaux de routine ;
- ▶ Bâtir le projet de plan après consultation des principaux responsables et l'exprimer en temps / auditeur ;
- ▶ Ajuster en fonction des ressources et contraintes de la direction ;
- ▶ Faire approuver le plan par la direction générale ou le comité d'audit interne.

Selon les mêmes auteurs, le calcul du coefficient de risque repose sur 3 critères :

- Une appréciation du contrôle interne : il s'agit pour les auditeurs interne, après une mission de chiffrer l'appréciation du contrôle interne en la classant dans une échelle de valeur à trois niveaux :
 1. Contrôle interne adapté ;
 2. Contrôle interne insuffisant ;
 3. Contrôle interne comportant des lacunes graves.
- Une appréciation qualitative : elle est censée mesurer l'importance des enjeux. Pour la chiffrer l'auditeur évalue en fin d'audit le budget annuel de l'entité auditée, ou son chiffre d'affaire, ou la valeur des installations. Il s'agit

de prendre l'un ou l'autre de ces chiffres. Là encore, on va déterminer trois niveaux :

1. Enjeu faible ;
 2. Enjeu moyen ;
 3. Enjeu important.
- Une appréciation qualitative : la troisième appréciation est plus délicate à réaliser puisqu'elle est purement qualitative : c'est une appréciation sur la vulnérabilité de l'entité auditée. Pour chiffrer cette appréciation, l'auditeur va examiner tous les facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur la vulnérabilité de l'entité auditée :
 - l'environnement social est-il tranquille ou à risques?
 - L'unité est-elle au siège social, dans un environnement de travail de bonne qualité ?
 - Le travail à réaliser est-il simple ou d'une grande complexité ? etc.

Au terme de ces interrogations, l'auditeur se détermine de façon subjective en affectant à l'entité auditée trois coefficients :

- Vulnérabilité faible ;
- Vulnérabilité moyenne ;
- Vulnérabilité forte.

En multipliant les 3 chiffres ainsi calculés, on obtient pour chaque thème de mission considéré, une valeur qui représente coefficient global d'appréciation du risque de l'entité.

- **Le planning.**

Le planning est élaboré à partir du plan d'audit dont il retient les éléments. Il s'agit de traduire le plan en emploi de temps pour chaque auditeur au cours d'une année.

Selon RENARD (1998 :319), pour élaborer le planning il faut suivre les étapes suivantes:

- Identifier les périodes de congés, les temps de formation et de réunions pour chaque auditeur ;
- En fonction de ces dates, composer des équipes d'auditeurs selon leur compétence pour effectuer les missions retenues par le planning ;
- Obtenir l'accord des audités sur les dates retenues pour les missions ;
- Elaborer un emploi de temps pour chaque auditeur.

Le planning va permettre à chaque auditeur de connaître les prévisions de ses activités annuelles, au responsable de l'audit de suivre à partir du planning l'avancement des travaux d'audit au cours de l'année.

Le planning devra être mis à jour au cours de l'année par le responsable de l'audit pour plusieurs raisons : mauvaises estimation du temps de travail, maladie, absences imprévues etc.

Le suivi des temps de travail est effectué par le responsable du service à partir de relevés de temps réalisés par les auditeurs afin de faire des ajustements permanents du planning. Cet ajustement de la réalité sur les prévisions permet au responsable du service d'audit interne l'élaboration du reporting.

- **Le reporting.**

Le responsable du service d'audit interne doit mensuellement ou trimestriellement rapprocher les temps passés aux temps prévus dans le plan pluriannuel d'audit.

A travers ce rapport, le responsable du service ajuste les budgets de dépense, il fait la mise à jour du plan d'audit. Le reporting est donc un rapport élaboré par le responsable du service audit interne qui permet d'informer la direction générale

de l'avancement des activités du service d'audit par rapport aux objectifs fixés dans le plan.

Selon RENARD (1998 :322), les ratios suivants peuvent être calculés en fin d'année et intégrés le reporting :

- Temps consacré aux audits par rapport au temps total prévu dans le planning. Ce ratio permet de comparer l'activité des auditeurs entre eux et de mieux cerner le temps de travail réel d'audit au cours de l'année pour un auditeur.
- Temps de formation par rapport au temps total de travail d'audit prévu dans le planning. Ce ratio permet de mesurer l'effort de formation global et sa ventilation par auditeur. Le responsable du service d'audit interne pourra se servir de ces éléments pour élaborer un programme de formation pour les auditeurs.

3.1.5 Les outils de l'audit interne.

L'auditeur interne dispose de plusieurs outils, il choisira l'un ou l'autre en fonction de la nature du problème ou de l'environnement. Les outils essentiels de l'auditeur interne sont la FRAP, les questionnaires de contrôle interne, la grille d'analyse.

- LA FRAP

Selon olivier LEMANT (1995:95), " la FRAP, Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème, est un papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section du travail de terrain et communique avec l'audité concerné".

La FRAP formule le raisonnement de l'auditeur et l'aide à mettre en évidence les dysfonctionnements et les propositions de solutions.

Dans la pratique les FRAP doivent être approuvées par le chef de mission puis validées avec les audités au fur et à mesure de la réalisation des travaux sur le terrain, à ce titre elle est également un moyen de communication de l'auditeur interne.

- **Le questionnaire de contrôle interne.**

« Le questionnaire de contrôle interne est une grille d'analyse dont le but est de permettre à l'auditeur interne d'apprécier le niveau et de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'organisation ou de la fonction auditée » (LEMANT,1995 :195).

L'auditeur interne utilise les questionnaires de contrôle interne au cours des interviews ou après les interviews. Dans le premier cas, le questionnaire de contrôle interne est un outil d'interview et d'analyse, dans le second cas, le questionnaire de contrôle interne est un outil d'analyse uniquement.

Selon RENARD (1998 :156), les questionnaires de contrôle interne sont mis en œuvre après l'élaboration du programme de travail. Avant chaque mission l'auditeur fixe des objectifs et élabore un questionnaire qu'il administre aux audités afin d'évaluer le contrôle interne. Cette évaluation lui permet de relever les forces et faiblesses du dispositif du contrôle interne mis en place.

- **Les interviews**

L'interview est une technique de recueil d'informations auprès d'une personne. Elle est réalisée par un entretien avec une personne au moyen de questionnaires. Cette technique est utilisée par l'auditeur interne lors des missions d'audit afin d'obtenir plusieurs informations. L'utilisation de cet outil demande beaucoup d'expérience et de qualité de communication à l'auditeur, mais aussi la maîtrise totale des sujets de l'entretien.

Selon LEMANT (1995 :182), l'interview permet :

- A l'auditeur de percevoir des nuances dans l'expression de l'audité, de comprendre en profondeur une situation et d'enrichir l'analyse ;
- A l'audité de bien comprendre la démarche et les objectifs de l'auditeur.

L'interview est un outil que l'auditeur utilise fréquemment, mais une mission d'audit ne peut se conduire uniquement des interviews, l'auditeur utilise en plus de l'interviews d'autres outils tel que le sondage statistique.

- **Le sondage statistique.**

Selon LEMANT (1995 :215), et RENARD (1998 :179), le sondage statistique ou sondage aléatoire ou échantillonnage est "une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé de façon aléatoire dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations faites sur l'échantillon. L'auditeur a couramment recours à cet outil pour étendre son jugement sur un ensemble de données après avoir examiné un échantillon de celui-ci.

Selon RAFFEGEAU, DUFILS, MENONVILLE (1994 :89), la conception d'un sondage suppose un examen des objectifs visés, la détermination de la population et de l'échantillon à étudier :

- Objectifs visés : pour effectuer un sondage l'auditeur doit au préalable, déterminer l'objectif visé qui conditionne la nature des contrôles à effectuer. Il s'agit donc de définir, ce qui constitue une erreur ou une anomalie dont l'auditeur interne cherche à vérifier l'absence.
- La population : c'est l'ensemble des informations sur lesquelles l'auditeur interne souhaite faire une recherche.
- L'échantillon : c'est l'extrait de la population sur lequel l'auditeur souhaite travailler. Il doit être prélevé de façon aléatoire, il existe plusieurs techniques (programme informatique de calcul de nombre aléatoire, tirage au sort, méthode du pas au pas etc.). Dans l'analyse de l'échantillon l'auditeur interne va analyser un caractère, qui est l'élément à observer. Le caractère

constaté constitue l'erreur, l'anomalie ou le dysfonctionnement, qui fera l'objet d'une FRAP..

- **Le Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes (TFFA).**

C'est un document qui conclut la phase d'analyse des risques réalisée sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche. Selon LEMANT (1995), le TFFA présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés.

- **La grille d'analyse des fonctions.**

Selon RENARD (1998 :197), la grille d'analyse des fonctions relie l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses de poste. Tous ces documents reflètent une situation à une date donnée, il en est de même de la grille des fonctions, qui est la photographie à un instant donné de la répartition du travail au sein d'un service. L'analyse de la grille d'analyse des fonctions permet à l'auditeur de déceler sans erreur les manquements à la séparation des fonctions et donc de proposer des solutions.

Dans la pratique l'auditeur peut concevoir une grille pour chaque grande fonction, chaque grille va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction donnée.

- **Le diagramme de circulation.**

« Si la grille d'analyse des tâches est statique, le diagramme de circulation est dynamique : l'un est la photocopie, l'autre le cinéma » RENARD (1998:200).

Le diagramme de circulation ou flow chart, permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centre de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination. Cette méthode de schématisation évite à l'auditeur une longue description des procédures de l'organisation.

La technique du diagramme de circulation sert souvent à tester l'application d'une procédure. Elle est utilisée au départ d'une mission d'audit de conformité et est donc un outil précis et efficace devant permettre de s'assurer par une synthèse du respect de la procédure examinée. En cas d'audit d'efficacité le diagramme de circulation est un outil d'analyse qui va permettre de déceler les faiblesses d'application de la procédure testée.

Après l'analyse des outils de l'audit interne, nous étudierons les moyens nécessaires à un service d'audit interne pour atteindre ses objectifs.

3.2 Le fonctionnement d'un service d'audit interne.

Pour mieux appréhender le fonctionnement d'un service d'audit interne, nous étudierons les moyens humains, financiers et matériels qui doivent être mis à la disposition de ce service. Dans la réalisation de sa tâche, l'auditeur est en contact permanent avec les audités et d'autres personnes extérieures, d'où la nécessité d'utiliser des supports de communication efficaces.

3.2.1 Les moyens d'un service d'audit interne.

- **La charte d'audit interne**

La charte est " un texte solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise, qui fixe les droits et les devoirs du service d'audit, constitue sa loi fondamentale et autorise son développement" (GERBIER,1994:10).

Selon LEMANT (1999:55) la charte " est la "loi fondamentale" des auditeurs, qui reconnaît leur rôle et leur donne une identité. Cela explique à quoi sert l'audit, définit les "règles du jeu" et surtout détermine, les pouvoirs et devoirs des audités et des auditeurs."

Comme on le constate la charte est un document qui contient l'objet, l'autorité et la responsabilité du service d'audit interne, ce document doit être approuvé par la direction générale et le conseil d'administration.

La mise en place d'une charte d'audit dans une organisation est souhaitable car elle constitue un instrument de communication entre le service d'audit interne et les audités.

- **Le manuel d'audit interne**

A la différence de la charte, le manuel de l'audit interne est un document à usage interne au service d'audit interne. Il reflète l'organisation et les méthodes de travail du service d'audit interne. Selon RENARD (1998 :325) le manuel doit avoir quatre objectifs :

- Définir de façon précise le cadre de travail ;
- Servir de référentiel pour guider les auditeurs ;
- Assurer une application uniforme de la méthodologie de l'audit ;
- Aider à la formation des auditeurs débutant.

- **Les moyens humains**

Le service d'audit interne est composé d'un directeur ou d'un chef de service et d'une équipe d'auditeurs.

- **Le directeur de l'audit interne.**

Les normes de l'IIA insistent sur le rôle fondamental du directeur dans la gestion du service d'audit interne: "Le directeur de l'audit interne doit diriger et gérer son service de façon appropriée" (IFACI, 1997:27). Le rôle du directeur du service d'audit interne peut se résumer de la façon suivante :

- Faire approuver par la direction générale et faire accepter par le conseil d'administration la charte de l'audit interne ;

- Etablir le plan d'activité du service d'audit interne ;
- Mettre en place la procédure d'audit interne ;
- Etablir des plans de recrutement et de développement des ressources humaines du service ;
- Coordonner les efforts de l'audit interne et de l'audit externe ;
- Etablir et mettre en œuvre un plan de contrôle qualité pour évaluer les activités de son service.

- **Les auditeurs internes.**

Véritables chevilles ouvrières, les auditeurs internes ont pour missions :

- D'appliquer complètement et correctement le programme de travail qui leur a été assigné au cours d'une mission d'audit interne.
- De respecter la méthodologie du service, notamment le traitement des FRAP (élaboration, supervision par le chef de mission, validation par l'audité) ;
- D'assurer la responsabilité de leurs travaux : fiabilité, qualité, célérité.

• **Les moyens matériels.**

Selon SARDI (1993 :109), et RENARD (1998 :328), il s'agit généralement de l'utilisation par l'auditeur de l'outil informatique pour :

- Une assistance à la méthodologie de travail (confection d'imprimés : FRAP et questionnaires) ;
- L'utilisation de certains logiciels (traitement de texte, tableur, etc.) pour la confection des rapports d'audit ;
- L'utilisation de progiciels d'audit.

Grâce à ces outils, les rapports de l'auditeur sont produits à temps et donc contribuent à donner une meilleure image de l'audit interne parce que permettant de fournir un travail mieux présenté.

- **Les moyens financiers**

Le budget nécessaire au fonctionnement d'un service d'audit interne se détermine à partir du plan d'audit approuvé par la direction générale. A partir de ce plan les budgets suivants peuvent être établis :

- Budget de rémunération en fonction de l'effectif du service ;
- Budget de fonctionnement du service (frais de déplacement, petit matériel de bureau, frais d'imprimerie etc.) ;
- Budget de formation des auditeurs ;
- Budget d'investissement (achat de matériel informatique, de logiciels, moyens de déplacement etc.).

3.2.2 La formation des auditeurs internes.

Selon les normes de la pratique de l'audit interne de l'IIA, IFACI (1997 :27), le directeur de l'audit interne doit établir des plans de recrutement et le développement des ressources humaines du service d'audit interne. Ses plans doivent prévoir:

- Les descriptions de fonction à chaque niveau de responsabilité ;
- La sélection de collaborateurs qualifiés et compétents ;
- Une formation initiale et un plan de formation permanent pour chaque auditeur ;
- L'évaluation des performances de chaque auditeur une fois par an.

En cas de recrutement d'auditeurs, le directeur de l'audit interne doit se faire assister d'un service de recrutement (une Direction des Ressources Humaines).

3.2.3 Le comportement humain et le caractère des auditeurs internes.

Le métier d'auditeur interne exige une certaine qualification professionnelle, mais aussi une qualité de comportement humain. Le travail d'audit se faisant par

équipe, la première qualité que doit avoir l'auditeur c'est la faculté de pouvoir travailler en équipe au sein d'un service d'audit interne, mais aussi au sein de l'organisation en général.

Il est difficile d'appréhender toutes les qualités humaines que doit avoir un auditeur interne, mais la plupart des auteurs tels que GERBIER (1994), SARDI (1993), BARBIER (1996), s'accordent sur certaines qualités que sont :

- Le dynamisme et la solidité ;
- L'équilibre, le doute et l'humilité devant les faits ;
- L'imagination et la curiosité intellectuelle ;
- La rigueur et la méthode dans le travail ;
- Communicateur, qualité essentielle pour mener des interviews, valider des FRAP, animer des réunions.

3.2.4 La communication de l'auditeur interne.

La communication est un support indispensable que l'auditeur utilise pour mener sa mission d'assistance et de conseil au sein de son organisation. Les normes de la pratique d'audit interne de l'IIA indiquent que " les auditeurs internes doivent être capables de communiquer verbalement et par écrit, de manière à pouvoir exposer clairement et efficacement leurs objectifs, évaluations, conclusions et recommandations d'audit" (IFACI, 1997:41).

La communication de l'auditeur s'effectue de deux manières selon LEMANT (1999 : 47), et BARBIER (1996 :124) : la communication à l'extérieur de l'organisation et la communication à l'intérieur de l'organisation.

A. La communication de l'auditeur à l'extérieur de l'organisation.

L'audit interne est une profession exercée suivant des normes établies par des organisations professionnelles telles que IIA, IFACI. L'auditeur interne peut être membre de ces organisations et peut rencontrer lors de séminaires et forums

d'autres collègues pour partager les expériences, discuter des problèmes et échanger sur les travaux des uns et des autres. Selon LEMANT (1996 :48), cette forme de communication permet de consolider les connaissances de l'auditeur interne en le mettant en contact avec d'autres professionnels.

B. La communication de l'auditeur interne au sein de l'organisation.

« La communication est une mise en commun (deux personnes ou généralement davantage) d'une information, avec ou non possibilité de retour (feed-back) » (LELARGE, 1989 :20). Pour ce qui est de la gestion d'un service d'audit interne, la communication se situe à deux niveaux :

- Entre auditeur au sein du même service avec possibilité de retour ;
- Entre auditeurs et audités avec feed-back..

Dans le cadre de notre étude, nous analyserons la communication entre auditeur et audité (sans nous étendre sur le feed-back) et au sein du service d'audit lui-même.

• La communication à l'intérieur du service d'audit interne.

Cette communication se fait à travers le manuel de l'audit interne. L'organisation du travail à l'intérieur du service d'audit interne exige la mise en place d'un manuel qui contient les instructions d'application des techniques d'audit et le code d'éthique de la profession, de la description des tâches de chaque auditeur. En le mettant à la disposition de l'équipe d'audit interne, le responsable communique avec les auditeurs.

Pour GERBIER (1994 :168), le directeur de l'audit interne, doit réunir équipe son service au moins une fois par mois pour exposer certains constats ou remarques concernant l'exécution des missions en cours.

- **La communication entre auditeurs et audités.**

LEMANT (1999) indique que la communication entre les auditeurs et les audités peut se faire à partir des moyens communs de communication de l'organisation, mais aussi à partir des moyens spécifiques de communication au sein du service d'audit interne.

Les moyens communs de communication de l'entreprise sont généralement :

- Le journal de l'entreprise où une rubrique peut être réservée au service d'audit interne ;
- L'organisation des petits déjeuners d'informations autour d'un thème d'audit interne peut aider le bien-fondé de certaines missions ;
- Le rapport périodique d'activité du service d'audit interne qui permet de faire le point des missions effectuées au cours de la période, leurs conclusions et recommandations

Les moyens spécifiques de communication ci-après peuvent être développés au sein d'un service d'audit interne :

- La charte de l'audit interne doit être diffusée au sein de l'organisation pour mieux sensibiliser l'ensemble du personnel;
- L'ordre de mission : elle permet d'avoir le premier contact avec les audités, elle permet d'expliquer dans quel cadre s'inscrit la mission ;
- Les différents outils de l'audit interne sont des supports de communication pour l'audit interne. Ces outils cités dans le chapitre 3 sont, la Feuille de Révélation et d'analyse de Problème, les interviews, les questionnaires, etc.

3.2.5 La conduite d'une mission d'audit interne.

Une mission d'audit interne est constituée de plusieurs phases qui sont: la phase de préparation, la phase de réalisation et la phase de conclusion.

- **La phase de préparation.**

Cette phase est composée de deux étapes qui sont l'ordre de mission et l'étape de familiarisation.

- L'ordre de mission:

" l'ordre de mission est le mandat, donné par la direction générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention immédiate des auditeurs" (LEMANT, 1995:35). Les missions d'audit interne sont décidées par la direction générale qui mandate l'audit interne à cette fin. L'ordre de mission est donc la matérialisation du mandat des auditeurs internes. Une fois signé par le responsable de la direction générale, il permet d'informer tous les responsables concernés par la mission (les chefs de service de l'unité à auditer et la hiérarchie). On peut dire que l'ordre de mission assure deux fonctions à savoir, une fonction de mandat et une fonction d'information.

- Etape de familiarisation

- La prise de connaissance

Selon RENARD, 1998, la prise de connaissance ne doit pas se faire au hasard, mais elle doit être bien organisée. L'auditeur doit planifier sa prise de connaissance en prévoyant les moyens les plus appropriés pour collecter le maximum d'informations nécessaires à la réalisation de sa mission (interviews, documents etc.). Pour LEMANT(1995), le travail de collecte comprendra d'une manière pratique:

- La recherche de tout élément de définition, de connaissance, d'analyse de l'activité à cerner, dans des supports de l'organisation;

- La définition des objectifs ou encore " rapport d'orientation" ou encore "plan de mission" ou encore "termes de références".

Selon RENARD(1998) le rapport d'orientation est un contrat passé avec l'audité et qui va préciser les objectifs et le champ d'action de la mission d'audit interne. Le contenu de ce contrat est élaboré par l'audit interne, qui le porte à la connaissance des audités et le soumet à leur approbation lors de la réunion d'ouverture. Il faut préciser que l'audité ne peut pas exiger une modification du rapport d'orientation, mais il peut demander ou suggérer la modification et l'audit peut éventuellement accéder à ces demandes ou suggestions si l'argumentaire est solide, dans tous les cas c'est l'auditeur qui décide.

C'est à partir des analyses des zones à risque que l'audit interne va définir et proposer le champ d'application de sa mission en insistant sur les domaines qui ont révélé des risques apparents significatifs.

- **Phase de réalisation**

Au niveau de cette phase il s'agit de la réalisation des travaux de terrain par l'auditeur qui vont le maintenir durablement au sein l'unité à auditer. Cette phase commence par une prise de connaissance essentielle et souvent solennelle appelée réunion d'ouverture. C'est au cours de cette réunion que l'audit présentera le programme d'audit interne qui sera appliqué sur le terrain.

- La réunion d'ouverture

C'est une réunion qui marque non pas le début de la mission mais le début des opérations de réalisation. C'est au cours de cette réunion que le programme d'audit est présenté aux audités, cela permet à l'auditeur d'avoir un contact direct avec les responsables l'entité à auditer.

- Le programme d'audit ou "programme de vérification, ou encore "planning de réalisation". Il est un document interne au service d'audit interne, dans lequel on va procéder à la détermination, la planification et au suivi des travaux des

auditeurs. Le programme d'audit interne permet de vérifier " la réalité des forces et des faiblesses apparentes, confirmer l'existence des forces et évaluer l'incidence des faiblesses". (LEMANT,1995:75). L'élaboration d'un questionnaire de contrôle interne peut permettre d'enrichir le programme d'audit interne. Le programme de vérification doit être clair, concret et complet, il permet au chef de mission de mieux suivre l'avancement des travaux des auditeurs sur le terrain.

▸ Le travail de terrain

C'est à partir du moment où le programme d'audit est prêt que la phase de terrain de la mission va commencer. Au cours de cette phase l'auditeur fera des observations et procédera aux validations des données.

- L'observation.

A partir de l'identification des zones à risque et du questionnaire de contrôle interne, les auditeurs vont réaliser des tests. En plus ils procéderont à des interviews et des observations jusqu'au niveau le plus bas d'exécution des tâches afin de saisir et tester tous les éléments à vérifier.

- La validations

L'auditeur interne va valider chaque constat indiqué dans les différentes FRAP de la manière suivante:

- ☞ Recouper l'information obtenue soit par des interviews, un document ou une observation visuelle;
- ☞ Porter à la connaissance du responsable de l'entité auditée, afin de recueillir sa réaction au vu des éléments de preuve qui sont apportés.

La validation pourrait résoudre les désaccords éventuels qui pourraient survenir à propos des faits observés.

- L'appréciation

En possession de l'ensemble de ses FRAP, l'auditeur interne va tenter d'apprécier la qualité du contrôle interne de l'activité auditée. Cette appréciation est le résultat des conséquences signalées sur chaque FRAP.

- **Phase de conclusion.**

- Le projet de rapport d'audit

Il est ainsi nommé projet de rapport pour deux raisons selon RENARD (1998:271) :

- Les observations contenues dans le projet de rapport n'ont pas encore fait l'objet d'une validation générale, elles ne peuvent donc être considérées comme définitives ;
- Le projet de rapport même s'il contient les recommandations des auditeurs ne comprend pas les réponses des audités à celles-ci et le plan d'action de mise en œuvre des recommandations.

Pour ces raisons le rapport est dit projet de rapport ou rapport provisoire, il va constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture.

- La réunion de clôture.

Cette réunion se fait autour des même participants que la réunion d'ouverture. Les auditeurs vont commenter les conclusions de leurs travaux.

- Le rapport d'audit interne.

C'est le document le plus important produit par l'audit interne, il engage le responsable de l'audit interne. Le rapport d'audit doit être complet, fait par écrit, contenant les réponses des audités, et les conclusions des auditeurs.

L'auditeur peut joindre le plan d'action qui est un formulaire qui permet à l'audité d'indiquer pour chaque recommandation qui fera quoi et quand.

Le rapport d'audit interne doit être signé par le responsable du service d'audit interne ou son représentant. La mission se termine avec la diffusion du rapport, mais les contacts peuvent se poursuivre avec le suivi des rapports d'audit interne.

- **Suivi du rapport d'audit interne.**

L'auditeur interne ne participe pas à la mise en œuvre de ses propres recommandations, mais l'audit interne a le droit d'être informé de la suite donnée à ses recommandations.

Selon RENARD (1998 : 289), il existe deux méthodes de suivi des rapports d'audit interne : la méthode française, et la méthode anglo-saxonne.

- Méthode française.

Le suivi des recommandations de l'audit interne est exercé par l'audit interne lui-même. Dans cette conception, l'auditeur revient sur les lieux de sa mission quelques temps après la mission, il s'entretient avec les responsables, constate, et à partir de là, voit quel sort a été réservé aux recommandations du rapport d'audit. Le suivi des recommandations peut également se faire par le simple envoi d'un questionnaire auquel l'audité répond. Dans les deux cas le résultat du suivi des recommandations sera consigné dans un document appelé «Etat des Actions de Progrès » LEMANT (1995:128). Selon cette méthode, c'est à partir de la production de l'état des actions de progrès que la mission prend fin.

- Méthode anglo-saxonne

Elle part du principe que la mission d'audit interne s'achève réellement avec la diffusion du rapport d'audit interne. Le suivi des actions à entreprendre n'est plus l'affaire de l'audit interne, c'est l'affaire de la hiérarchie qui doit prendre ses responsabilités. Selon cette méthode, la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne prévoit que quelques semaines après la diffusion du rapport, l'audité adresse une note à son supérieur hiérarchique dans laquelle il fait le point de la suite donnée au plan d'action. Si sur tel ou tel point le plan n'a pas été suivi d'effet, l'intéressé doit mentionner pourquoi (surcharge de travail, budget insuffisant, manque d'effectif). Le supérieur hiérarchique prend alors ses responsabilités :

- Ou bien en prenant les dispositions nécessaires pour que la mise en œuvre puisse s'effectuer ;
- Ou bien en prenant sur lui de ne pas donner suite aux recommandations concernées.

Une copie de la note de l'audité à sa hiérarchie est adressée à l'audit interne, pour les raisons suivantes :

- En cas d'absence de copie, l'audit adresse une note de rappel à l'audité avec une copie à sa hiérarchie afin que les recommandations ne soient pas omises.
- Enrichir le dossier d'audit concerné afin qu'à la prochaine mission sur le même sujet les auditeurs, connaissant les suites données aux recommandations antérieures en tiennent compte dans leur programme.
- Alerter l'audit interne si des points considérés comme fondamentaux ont été délibérément écartés par la hiérarchie de l'audité.

3.2.6 La mesure de l'activité du service d'audit interne.

L'activité du service d'audit interne est difficilement mesurable. Certains auteurs tels que RENARD (1998 :349), BARBIER (1996 :81), LEMANT (1999 :135), ont tenté de dégager des indicateurs de mesure. Avant d'analyser les différents indicateurs de mesure de l'efficacité, voyons dans quelles conditions cette efficacité peut être favorisée au sein d'une organisation.

A. Conditions d'une bonne efficacité d'un service d'audit interne.

Jacques RENARD, (1998 :350), a dégagé deux conditions essentielles qui favorisent l'efficacité d'un service d'audit interne au sein d'une organisation.

- **Les conditions culturelles.**

- **Une sensibilisation au contrôle interne** : dans une organisation où les managers se sont appropriés le contrôle interne et attendent des auditeurs internes une assistance pour l'adapter et l'améliorer, il y aura collaboration, échanges, concertations favorisant une efficacité des missions de l'audit interne.

- **Une culture d'audit interne** : un environnement dans lequel les auditeurs internes sont considérés comme des partenaires, sollicités, demandés à tous les niveaux de la hiérarchie, l'efficacité de l'audit interne s'accroît.
- **Une bonne image de l'auditeur interne** : le professionnalisme des auditeurs et la qualité de leurs recommandations donneront une bonne image de l'auditeur au sein de son organisation.
- **Conditions matérielles.**
 - **La définition d'objectifs précis** : pour que l'audit interne puisse être efficace, il faut que des objectifs précis soient fixés à l'audit interne, et que tous les acteurs de l'organisation adhèrent à ces objectifs.
 - **Un professionnalisme reconnu** : l'application de toutes les normes d'audit interne, l'utilisation des différents moyens et outils par l'auditeur sont des facteurs d'efficacité du service d'audit interne.
 - **Un bon plan de communication** : qui permet à l'audit interne de bien connaître ses "clients" et leurs attentes. L'auditeur doit informer l'ensemble des acteurs de l'organisation sur ses possibilités et ses limites.

Toutes les conditions citées ci-dessus favorisent l'efficacité du service d'audit interne. Si elles ne sont pas réunies au sein d'une organisation, l'auditeur doit être un des acteurs pour les favoriser. Pour réussir dans sa mission, il doit bien communiquer pour convaincre toute la hiérarchie de l'organisation afin de créer les conditions d'une bonne efficacité de son service.

B. La mesure de l'efficacité.

Le responsable du service d'audit interne doit mettre un système de mesure de l'efficacité qui puisse répondre aux questions suivantes : Les audités et les commanditaires de la mission sont-ils satisfaits ? Comment peut-on mieux les satisfaire ?

Selon RENARD (1998 :354), traditionnellement l'efficacité d'un service d'audit interne est appréciée selon les critères suivants :

- La mission du service d'audit interne est-elle convenablement définie dans la charte et conforme aux normes professionnelles ?
- Les auditeurs internes ont-ils une bonne connaissance des normes professionnelles ?
- La fonction d'audit interne a-t-elle des objectifs: plan d'audit, planification des missions ?
- Les moyens sont-ils adaptés au plan:
 - Moyens quantitatifs en homme ?
 - Moyens qualitatifs : qualité à l'entrée dans la fonction, formations professionnelles reçues ?
- Le service dispose-t-il d'un système d'information et de pilotage permettant de connaître :
 - Le suivi du plan ?
 - La mise en œuvre des recommandations ?
 - Le suivi du budget du service ?
- Existe-t-il au sein du service un manuel d'audit interne ?
- L'organisation est-elle adaptée:
 - Rattachement au plus haut niveau ?
 - Analyse des postes des auditeurs ?
- Se donne-t-on les moyens d'une supervision efficace :
 - Validation des FRAP ?

- Suivi du travail des auditeurs ?

LEMANT (1999 :19), nous propose divers indicateurs pour mesurer l'efficacité d'un service d'audit interne. Ces indicateurs sont résumés dans le tableau ci-dessous :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau N°01 indicateurs de mesure d'efficacité d'un service d'audit interne.

<p>SAI jugé sur ses résultats :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Faire gagner de l'argent ; 2. Mesurer l'amélioration du contrôle interne de l'organisation ; 3. Le taux de mise en œuvre des recommandations faites par le SAI ; 4. Le taux de réponse dans les délais aux recommandation du SAI. 	<ol style="list-style-type: none"> 12. La participation des directions aux réunions de présentation des conclusions ; 13. L'accueil par les audités et leur coopération ; 14. Commentaires divers (petits signaux observés par l'auditeur et qui le font chaud au cœur).
<p>SAI jugé par le marché : la demande.</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. Le nombre de demandes de mission ; 6. Le nombre de demandes d'assistance technique, de conseil et d'intervention préventives ; 7. Le nombre d'acceptation des missions proposées par le SAI ; 8. L'absence de demande de faire autre chose que l'audit. 	<p>SAI jugé par le marché: les enquêtes de satisfaction :</p> <ol style="list-style-type: none"> 15. Les audités et les commanditaires sont-ils satisfaits ? comment pouvons nous mieux faire ?
<p>SAI jugé par le marché : Son offre de coopération et ses marques d'intérêt.</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. La satisfaction des moyens et du budget demandé ; 	<p>SAI jugé par d'autres SAI et partenaires :</p> <ol style="list-style-type: none"> 16. La coopération avec les commissaires aux comptes et autres auditeurs ; 17. La qualité des rapports d'audit ; 18. La fonction pépinière / vivrier.
<ol style="list-style-type: none"> 10. La participation aux projets et réunions importantes ; <p>La fourniture d'experts par les directions opérationnelles ;</p>	<ol style="list-style-type: none"> 19. Se juger soi-même.

Source : LEMANT (1999 :158)

Pour les détails des indicateurs du tableau, voir annexe N°02

La mesure de l'efficacité d'un service d'audit interne peut être effectuée par des personnes extérieures à l'organisation (commissaires aux comptes, auditeurs externes, etc.), mais l'évaluation du service d'audit interne doit être une des tâches du chef de service conformément à la normes de la pratique de l'audit interne. « Le Directeur de l'Audit Interne doit établir et mettre en œuvre un plan de contrôle qualité pour évaluer de son service » (IFACI,1997:99).

Tous les indicateurs d'efficacité ne doivent pas être utilisés simultanément mais mises en œuvre progressivement.

Conclusion

A travers cette première partie nous avons étudié les points essentiels suivants :

- Les objectifs, les missions, et les normes de la pratique de l'audit interne ;
- Le positionnement de la fonction d'audit interne qui est un facteur déterminant pour le succès de la mission du service d'audit interne ;
- Les types de structures d'audit interne qui sont déterminés par la taille de l'organisation et le style d'audit pratiqué ;
- Les moyens et les outils d'un service d'audit interne car pour apprécier la qualité du contrôle interne, identifier les dysfonctionnements et proposer des solutions au management les auditeurs ont besoins de moyens et d'outils appropriés.
- La mesure de l'efficacité d'un service d'audit interne pour permettre au responsable de l'audit interne de s'assurer que les audités et les commanditaires sont satisfaits de la prestation du service d'audit interne.

Ces différents points étudiés dans la première partie nous permettront de mener à bien la deuxième partie de notre étude qui consiste à évaluer l'efficacité du service d'audit interne de l'IER et de proposer une nouvelle organisation et fonctionnement du service d'audit interne dans le contexte de l'institut.

DEUXIEME PARTIE :
APPLICATION PRATIQUE A L' INSTITUT
D'ECONOMIE RURALE.

Le cadre théorique de notre étude nous a éclairé sur les points essentiels suivants :

- Les notions de l'audit interne et du contrôle interne ;
- Les objectifs et les missions de l'audit interne ;
- Les normes de la pratique de l'audit interne ;
- Les outils de l'audit interne ;
- Les moyens humains, financiers et techniques d'un service d'audit interne.

A la lumière de ce cadre théorique, il s'agira pour nous de faire une évaluation du contrôle interne et de l'efficacité du Bureau de Contrôle interne de gestion de l'IER, afin de proposer une nouvelle organisation d'un service d'audit interne efficace dans le contexte de l'Institut d'Economie Rurale.

CHAPITRE I PRESENTATION DE L'INSTITUT D'ECONOMIE RURALE (IER)

L'audit interne étant une fonction à l'intérieur de l'organisation, avant d'analyser la pratique de l'audit interne et de proposer une nouvelle organisation, il est indispensable de présenter l'IER. Cette présentation sera faite a travers :

- Le cadre juridique et historique ;
- La description du contrôle interne.

1.1 Cadre juridique et historique.

1.1.1 Cadre Juridique

La Loi N°93-066 du 11 novembre 1993 portant création de l'Institut d'Economie Rurale (IER) l'a érigé en Etablissement Public à caractère Administratif (EPA) jouissant de la personnalité morale et de l'autonomie financière. L'IER est la structure de base de la recherche agronomique au Mali.

1.1.2 Historique

L'Institut d'Economie Rurale (IER) a été créé en 1960, il était rattaché au Ministère de l'Agriculture. Son mandat était d'abord d'organiser la recherche agricole plutôt que de l'effectuer lui-même. En 1968, son mandat a été redéfini pour inclure le contrôle de la transformation des produits agricoles. En 1975, l'IER a été chargé de la planification et de l'évaluation des projets et programmes du Ministère de l'Agriculture. Enfin, en 1979, la création du Département des Recherches sur les Systèmes Agricoles a orienté le mandat de l'Institut vers la recherche développement.

En 1981, après la création du Ministère des Ressources Naturelles et de l'Elevage, les recherches sur l'élevage, la pêche et les forêts ont été confiées à un nouvel Institut de recherche, l'Institut National de Recherche Zootechnique,

forestière et Hydrobiologique (INRZFH). Cette scission s'est rapidement révélée inefficace et, dès 1988 une étude avait été commanditée par les autorités maliennes pour analyser le système de recherche agricole au Mali. Cette étude déboucha sur une fusion des deux instituts. L'IER réunifié et rénové a été créé par la loi N° 90-99/AN-RM du 26/09/1990. L'IER restait cependant service rattaché au Ministère de Développement Rural et de l'Environnement.

En 1992 le Mali pour financer le plan stratégique de l'IER a signé un accord de crédit avec la Banque Mondiale. L'une des conditions de mise en œuvre de ce fonds était d'accorder une autonomie financière et administrative à l'IER. C'est ainsi que l'IER est devenu EPA par la loi N° 93/066 du 11 novembre 1993.

1.2 Les missions de l'IER

Les missions assignées à l'IER sont :

- Contribuer à la définition et à la mise en œuvre des objectifs et des moyens de recherche et d'étude au service du développement agricole ;
- Elaborer et mettre en œuvre les programmes de recherche agricole ;
- Assurer un appui technique au développement agricole y compris par des études ;
- Contribuer à la formation et à l'information scientifique et technique du personnel de la recherche et du développement agricole ;
- Procéder à la mise au point de technologies appropriées pour l'accroissement de la production et l'amélioration de la productivité du monde rural ;
- Diffuser les résultats de recherches et d'études ;
- Fournir des prestations de services dans les divers domaines de sa compétence.

1.3 Organisation interne et organe de gestion de l'IER.

1.3.1 Organisation interne

L'Institut d'Economie Rurale est dirigé par un Directeur Général nommé par décret pris en Conseil des Ministres sur proposition du Ministre de Tutelle. Le Directeur Général représente l'Institut dans tous les actes de la vie civile. Il est responsable de la réalisation du programme de travail et des objectifs fixés par le Conseil d'Administration.

Il est assisté d'un Directeur Général Adjoint nommé par arrêté du ministre chargé du Développement rural et l'Eau.

En vue de l'accomplissement de ses missions, l'IER, conformément au manuel d'organisation, est structuré comme suit :

A. Au siège

• Une Direction Générale

Deux Bureaux en Staff y sont rattachés :

- Le Bureau de Contrôle interne de Gestion (BCG).
- Le Bureau des Ressources Humaines (BRH)

• Une Direction Scientifique, comprenant :

- Quatre (4) Coordonnateurs scientifiques placés en staff ;
- Un (1) Bio Métricien et deux (2) Aide Statisticiens ;
- Un (1) responsable du Service Documentation, Information et Publication ;
- Quatre (4) Chefs de Laboratoires Centraux ;

• Une Direction des Ressources Financières (DRF), comprenant :

- Un service comptabilité générale, analytique et matière ;
- Un service comptabilité budgétaire et paie ;
- Un service finances et trésorerie.

- **Une Direction du Service d'Appui Technique (DSAT)**, comprenant :
 - Un service chargé des approvisionnements et de la passation des marchés,
 - Un service de la logistique ;
 - Un service chargé du suivi des grands travaux.

B. Les Centres Régionaux de Recherche Agronomique (CRRA)

Les centres sont dirigés par des Directeurs Régionaux de Recherche Agronomique (D/CRRA).

La Direction Régionale de recherche Agronomique, comprend :

- Un chef de programme ou un délégué de programme ;
- Un gestionnaire de station ;
- Un chef comptable ;
- Un service de gestion de personnel.

Au nombre de six (6), les centres opèrent à travers seize programmes, et un réseau de huit (8) stations, de douze (12) sous-stations.

1.3.2 Les Organes de Gestion

A. Le conseil d'administration

Le Conseil d'Administration est l'organe investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de l'Institut dans les limites de son objet et sous réserve des pouvoirs expressément dévolus aux autorités. Le Conseil d'Administration est présidé par le Ministre du Développement Rural et de l'Eau. Il est composé des représentants des pouvoirs publics, des usagers et du personnel.

Le Conseil d'Administration exerce les attributions spécifiques suivantes :

- Définir dans le cadre des orientations de la politique nationale de la recherche agronomique les programmes et le plan d'action de l'Institut d'Economie Rurale ;
- Fixer l'organisation interne, le cadre organique, les règles particulières relatives au fonctionnement et à l'administration de l'Institut d'Economie Rurale et adopter les différents manuels de gestion ;
- Délibérer sur les programmes d'équipement et d'investissement à réaliser en fonction des objectifs fixés dans le cadre des programmes de recherche agronomique arrêtés par le Gouvernement ;
- Voter le budget prévisionnel de l'Institut et ses modifications éventuelles et arrêter les comptes financiers ;
- Approuver le mode de financement du budget de l'Institut d'Economie Rurale ; à examiner et approuver le rapport annuel du Directeur Général ;
- Fixer les modalités d'attribution d'indemnités ou avantages spécifiques au personnel ;
- Délibérer sur les acquisitions, dispositions ou aliénations de biens, meubles et immeubles ;
- Donner un avis sur toutes questions soumises par l'autorité de tutelle.

B. Le comité de gestion de l'Institut.

Le comité de gestion de l'IER est un organe consultatif chargé d'assister le Directeur Général dans ses tâches de gestion.

Il se compose comme suit :

- Le Directeur Général : président
- Le Directeur Général adjoint
- Le Directeur Scientifique
- Le Directeur des Ressources financières

- Les directeurs des CRRA
- Le chef du Bureau de Contrôle interne de Gestion
- Le chef du bureau des ressources Humaines
- Le responsable du service documentation, Information, Publication
- Deux représentants du personnel.

Le comité de gestion a le droit d'évoquer toutes questions touchant à l'organisation, la gestion et la marche générale de l'Institut. Il est obligatoirement consulté sur :

- Toute mesure de nature à modifier la structure des effectifs, la durée du travail ou les conditions d'emploi;
- Toute initiative visant l'amélioration du travail et de la vie de l'Institut ;
- Le plan de formation et de perfectionnement.

Cette consultation est demandée soit par le directeur général soit par le conseil d'administration.

Il se réunit une fois par mois (1er jour ouvrable de chaque mois). Le comité peut également être convoqué en réunion extraordinaire à la demande des 2/3 des membres.

C. Le Comité de gestion des centres.

Chaque centre dispose d'un comité de gestion. Il est chargé d'assister le Directeur du Centre dans ses tâches de gestion du centre et des stations.

Le comité de gestion est présidé par le directeur du centre, il est composé :

- D'un Directeur du Centre : président
- D'un Gestionnaire de station : membre
- Des chefs de programme

- Des chefs de comptables des différentes stations du centre.

Le comité de gestion a pour fonctions principales de :

- D'aider le D/CRRA dans la prise de décisions stratégiques
- Aider le gestionnaire de station dans les activités du plan de développement à long terme de la station ;
- Discuter de tous les problèmes pouvant entraver l'exécution des activités de recherche ou de production.

1.4 Description du contrôle interne à l'IER.

Cette description se fera conformément au dispositif de contrôle interne retenu dans la partie théorique de notre étude.

- **Organisation administrative.**

L'IER dispose d'un manuel d'organisation interne, qui précise les missions, les fonctions des organes de gestion et précise les responsabilités des principaux postes au sein de l'Institut. A cet effet il contient :

- L'organigramme détaillé de chaque niveau de structure (directions, services, centres, stations, etc.)
- La précision des liens hiérarchiques et fonctionnels entre les différents niveaux de la structure ;
- La définition des principaux postes de responsabilité. Cette description opérationnelle, intègre la définition des fonctions, des responsabilités, des pouvoirs des différents postes de responsabilité. Le manuel d'organisation a été adopté par le conseil d'administration en 1994.

- **Un personnel qualifié.**

A la restructuration de l'IER, le personnel permanent a fait l'objet d'une évaluation initiale afin de déterminer la capacité et la compétence professionnelle du personnel.

Cette évaluation a été faite pour le personnel scientifique par une commission d'évaluation composée de personnalités externes reconnues pour leur expertise scientifique. Les techniciens ont été évalués par une commission composée de chercheurs de l'IER et le personnel comptable a été évalué par un cabinet d'audit externe.

Un manuel de gestion du personnel a été adopté par le conseil d'administration, il définit la procédure à suivre pour les nouveaux recrutements et l'évaluation annuelle du personnel.

Un plan de formation du personnel a été élaboré par la direction générale de l'IER et adopté par le conseil d'administration. De 1994 à 2000 plusieurs chercheurs, ont bénéficié d'une formation académique à l'extérieur et l'intérieur du Mali.

L'IER dispose d'un accord d'établissement qui fixe une grille salariale et les avantages dus aux personnels.

- **Système comptable.**

Jusqu'en 1993, la comptabilité tenue par l'institut était une comptabilité très sommaire axée principalement sur le suivi des engagements soit sur la subvention accordée par le gouvernement malien ou sur les conventions signées avec les partenaires au développement.

La mise en place d'une véritable comptabilité de gestion date de l'exercice 1994 suite à la mise en place du crédit IDA. Ainsi l'IER dispose d'un système comptable de type commercial, permettant la production d'un certain nombre d'informations et de documents comme le bilan, le compte de résultat, le rapport d'exécution budgétaire. Ces documents de synthèse sont soumis chaque année

aux bailleurs de fonds et aux instances de supervisions de l'IER. Les rapports de suivi budgétaire édités mensuellement aident les responsables budgétaires à la prise de décision. Du point de vue analytique les dépenses sont non seulement réparties par programme de recherche et projet, mais aussi par structure (centre de recherche, station de recherche).

Le traitement des données comptables est réalisé par un logiciel de comptabilité. Le système comptable de l'IER est décentralisé, en plus du siège il y a 9 sites comptables à travers le pays. La consolidation des données est faite mensuellement au siège à Bamako par la division consolidation de la DRF.

- **Documentation.**

Pour que l'IER - EPA soit complètement autonome dans sa gestion, des procédures de gestion ont été adoptées par le conseil d'administration (CA).

Il s'agit :

- Du manuel d'organisation interne ;
- L'accord d'établissement ;
- Le manuel de gestion du personnel ;
- Manuel de procédures comptables et financières.

L'IER étant financé par plusieurs bailleurs de fonds, il existe des accords de subvention avec les partenaires au développement, un accord de crédit avec l'IDA, et un contrat de performance avec l'Etat malien.

Il n'existe pas un système de conservation de ces documents, la conservation de ces documents est faite au niveau du secrétariat du directeur général.

- **Système d'autorisation.**

Au niveau du système comptable informatisé, il existe un système d'autorisation. Le Directeur des Ressources Financières est le gestionnaire du système, c'est lui qui définit les différentes autorisations d'accès au système comptable.

Exemple: le DRF étant le gestionnaire du système comptable informatisé, il gère les différentes autorisations : l'autorisation de création des comptes comptables, l'autorisation de saisie des données, l'autorisation de validation des écritures comptables, l'autorisation de lecture uniquement sans possibilité de modifier les écritures.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A L'IER.

L'objectif de ce chapitre est de présenter l'évaluation du contrôle interne, de déterminer l'efficacité du Bureau de Contrôle interne de Gestion sur les plans théorique et pratique en vue d'apprécier et de proposer une nouvelle organisation d'un service d'audit interne efficace.

2.1 Organisation et fonctionnement du Bureau de contrôle interne de Gestion (BCG).

2.1.1 Organisation du BCG.

La création du BCG a été exigée par la Banque Mondiale. Elle faisait partie des conditions d'entrée en vigueur du crédit IDA pour le financement des activités de l'IER.

- **Missions.**

La mission du BCG est «l'examen de la gestion financière et comptable des ordonnateurs et comptables de l'IER » (manuel d'organisation de l'IER)

Selon le même manuel d'organisation, le chef du BCG doit :

- S'assurer du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés au sein de l'Institut, eu égard aux règles budgétaires et aux conventions de financement.
- S'assurer le respect des procédures décrites dans les manuels de gestion de l'institut.

- **Le positionnement du BCG.**

Le BCG est rattaché directement au directeur général, cette position permet au chef de Bureau d'avoir plus d'informations sur l'Institut car il assiste aux différentes réunions de direction présidées par le directeur général et il est membre du comité de gestion de l'IER. Cette position permet au BCG d'avoir accès aux informations.

- **Les outils du BCG.**

- Le plan pluriannuel d'audit.

Il n'existe pas de plan pluriannuel des activités du BCG. En fin d'année, le chef du bureau au même titre que les autres responsables, élabore un rapport d'activité de l'année en cours, et dresse un planning d'activité de l'année suivante. Ces différents rapports sont centralisés au niveau du Directeur Général, qui adresse un rapport d'activités et un planning des activités de l'ensemble de l'IER. Le rapport du DG est soumis à l'appréciation du conseil d'administration.

Le BCG procède par sondage sur les pièces comptables lors des missions d'audit dans les sites comptables. Il est impossible de faire un contrôle systématique sur toutes les pièces comptables pour des raisons de temps et de moyen.

- Les différents outils d'audit interne tels que les FRAP, les questionnaires de contrôle interne, les TFFA, la grille d'analyse des fonctions ne sont pas utilisés par le BCG. Seul l'interview et le sondage par hasard sont utilisés par le BCG lors des missions d'audit interne.

2.1.2 Fonctionnement du BCG.

- **Les moyens.**

- La charte d'audit.

Il n'existe pas de charte d'audit interne, seul le manuel d'organisation contenant les responsabilités du BCG a été adopté par le conseil d'administration en 1994.

- Le manuel d'audit interne.

Le responsable du BCG n'a pas mis de manuel d'audit interne en place. Il a développé quelques fiches lui permettant de vérifier l'application des procédures.

- **Le rapport annuel**

Le responsable du BCG, en fin d'année élabore un rapport d'activité qui fait la synthèse des différentes recommandations faites au cours des missions tout en indiquant celles qui n'ont pas été mises en œuvre par les services audités.

- **Les moyens humains.**

Le BCG, depuis sa création en 1994, ne fonctionne qu'avec une seule personne qui est le chef de bureau. Le rapport d'évaluation du PNRA N°12190-MLI du 09 novembre 1993 de la Banque Mondiale, avait proposé le recrutement d'un chef du BCG et deux assistants. La direction générale, pour des raisons budgétaires n'a pas recruté les assistants. Nous pouvons dire qu'il y a un manque quantitatif des moyens humains. Il est impossible pour une seule personne de couvrir efficacement l'ensemble des activités de l'IER sur les 6 Centres Régionaux de Recherche Agronomique, et les 9 sites comptables se trouvant dans les régions du Mali.

Le personnel du BCG n'a pas une qualification professionnelle. En effet le chef du BCG n'a pas une expérience en matière d'audit avant d'être nommé à ce poste. Il avait assumé auparavant des responsabilités en tant que chef de service comptable et financier. Au titre de la formation professionnelle, le responsable du bureau a suivi des stages et séminaires en audit interne et contrôle de gestion de 1991 à 1996, cela est insuffisant pour mener à bien sa tâche de responsable d'un service d'audit interne.

- **Les moyens financiers**

Le BCG ne dispose pas d'un budget distinct, son budget de fonctionnement étant inclus dans celui du directeur général (DG) qui en est l'ordonnateur. Selon les besoins du BCG, le responsable du bureau fait une demande adressée au DG.

- Moyens matériels.

Le BCG dispose d'un ordinateur, une imprimante en très bon état. Le système comptable de l'IER étant informatisé, le BCG est en réseau avec les autres directions, et a directement accès aux informations comptables et financières.

2.2 Evaluation du contrôle interne et de l'efficacité du BCG.

Cette partie vise à présenter l'évaluation du contrôle interne sur le plan théorique, et pratique et à apprécier l'efficacité du Bureau de Contrôle interne de Gestion qui joue la fonction d'audit interne au niveau de l'Institut.

2.2.1 Evaluation du contrôle interne

A. Evaluation théorique.

Il s'agit d'abord d'étudier l'environnement du contrôle interne à l'IER (perception du contrôle interne par le personnel et les dirigeants), ensuite d'identifier les points forts et les points faibles du système du contrôle interne à travers l'existence ou non des éléments de base d'un bon système de contrôle interne.

- **Méthodologie.**

Cette évaluation se fera à partir de notre connaissance de l'Institut, et suivant les entretiens que nous avons eus avec le personnel (chef comptable, directeurs de centres, chef de programmes, gestionnaires de stations) lors des missions d'audit interne.

- **Environnement du contrôle interne.**

Pour le personnel de l'IER, le contrôle interne est mis en place par la direction générale pour détecter les erreurs et les fraudes. Cette perception négative que le

personnel a du contrôle interne, fait qu'il ne se sent pas concerné. En effet, le contrôle interne serait plutôt l'affaire de la comptabilité et des comptables.

La dénomination du Bureau de Contrôle interne de gestion ne facilite pas la compréhension des notions suivantes :

- Audit interne ;
- Contrôle interne ;
- Contrôle de gestion.

Il en résulte une mauvaise perception de toutes ces notions citées ci-dessus par le personnel et par certains dirigeants de l'IER.

Cette mauvaise perception représente un point faible pour l'adhésion du personnel à la promotion du contrôle interne et de l'audit interne.

• **Points forts.**

Les points forts de l'évaluation théorique seront déterminés à partir des éléments de base de la description théorique du contrôle interne de IER.

← Mise en place d'outils de gestion.

Le conseil d'administration de l'IER a adopté en sa première session ordinaire du 10 juin 1994 les procédures suivantes :

- Le manuel d'organisation interne, contenant un organigramme, et une description détaillée des postes de responsabilité ;
- Le manuel de gestion du personnel ;
- L'accord d'établissement contenant une nouvelle grille salariale ;
- Le manuel de procédure comptable et financière.

L'existence de ces manuels est la concrétisation de l'autonomie de gestion de l'IER, qui auparavant était un service rattaché au Ministère du Développement Rural et de l'Eau (MDRE).

La mise en place de ces outils est un élément essentiel pour assurer une bonne gestion de l'Institut.

↑ Sur le plan de la gestion financière.

Avec l'appui d'un cabinet externe, l'IER a mis en place un système comptable informatisé. Une codification analytique permet au système informatique de déterminer les dépenses par Centre Régional de Recherche Agronomique, par programme de recherche par projet de recherche, et par bailleur de fonds.

Le système comptable étant décentralisé, tous les sites comptables (9 sites), ont été équipés du logiciel de comptabilité (sunsystems).

Un Bilan d'ouverture a été établi avec l'aide d'un cabinet d'audit externe en 1994.

La mise en place d'un système de comptabilité et d'un bilan de démarrage est un atout pour l'IER.

- **Points faibles.**

← Sur le plan de gestion budgétaire.

Jusqu'en septembre 2000, l'Institut ne disposait pas de manuel d'élaboration budgétaire. Un projet de manuel a été élaboré en 1999 par un cabinet d'audit externe, ce manuel n'avait pas été adopté par l'IER jusqu'en octobre 2000.

L'absence d'un manuel de gestion budgétaire a entraîné :

- Un retard dans l'élaboration des budgets ;
- Une absence de normes d'élaboration des budgets au niveau des programmes de recherche ;
- Retard dans l'adoption du budget par le CA ;
- Certains frais tels que les charges sociales, n'ont pas été prises en compte dans les budgets des CRRA.

↑ Qualité du personnel comptable.

Le personnel comptable pour la majorité a une bonne formation de base (60% du personnel comptable ont un niveau de formation supérieur ou égal à un Diplôme Universitaire de Technicien Supérieur en comptabilité). La complexité des opérations comptables de l'IER exige une formation professionnelle continue

des comptables. Contrairement au personnel de la recherche, les comptables ne bénéficient pas d'une formation professionnelle continue adéquate leur permettant de conduire les travaux comptables efficacement.

A titre d'exemple, le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) dont l'application est obligatoire depuis le 1^{er} janvier 1998, n'est pas appliqué à l'IER parce que le personnel ne le maîtrise pas. Le système comptable étant informatisé, plusieurs comptables ne maîtrisent pas le logiciel comptable.

La non maîtrise des opérations comptables par le personnel de la DRF aura pour conséquences éventuelles :

- Le non-respect des principes comptables ;
- Le risque d'erreur ;
- Retard dans la production des rapports financiers ;
- Non-fiabilité de l'information financière et comptable.

B. Evaluation pratique.

L'évaluation pratique du contrôle interne consistera à déterminer les points forts et les points faibles issus, des tests de vérification de l'application des procédures par le BCG en septembre 2000 dans les sites comptables de Sotuba, Mopti, Cinzana, N'Tarla, Sikasso, et la Direction Générale à Bamako.

Les tests de vérification par sondage au hasard ont été faits sur les pièces justificatives pour la période du 1^{er} semestre 2000.

• Méthodologie.

Pour nous assurer de l'application des différentes procédures nous avons effectué :

- Des tests de vérification par sondage au hasard sur les pièces justificatives (Bon de commande, bon de réception, factures, contrats etc.) de la période de janvier 2000 à juin 2000 ;

- Des entretiens avec les Directeurs de centre, la DRF, les chefs comptables et leur équipe, les chefs de programmes ;
- En fin de mission nous avons procédé à une validation des conclusions lors d'une réunion de clôture qui a regroupé tous les responsables des services audités.

← Exécution des travaux comptables.

Objectifs visés par la vérification :

- S'assurer que les travaux comptables sont effectués par la comptabilité conformément au manuel de procédure comptable.

Nous avons procédé par analyse de la balance générale arrêtée au 30 juin 2000, et par observation physique de certains travaux comptables (document contenant l'analyse et la justification des comptes, classement des rapprochements de comptes bancaires).

Constats :

- Le non-respect de certains principes comptables tel que le rattachement des produits et des charges sur un exercice (exemple les frais de missions de novembre et décembre 1999 ont été comptabilisés en janvier 2000) ;
- Le retard dans l'exécution de certains travaux comptables (analyse et justification des comptes, rapprochement à la fin du mois de certains comptes bancaires etc.). Il s'agit surtout des comptes de liaison, des comptes de tiers, des comptes d'attente à régulariser.

Ces défaillances pourraient entraîner la production d'états financiers non fiables.

↑ Gestion des immobilisations.

Objectifs visés par la vérification :

- S'assurer de l'application de la procédure d'acquisition des immobilisations ;
- S'assurer de l'existence physique d'immobilisations achetées au cours de la période du 1^{er} semestre 2000 ;

- S'assurer que toutes les immobilisations ont été comptabilisées ;
- S'assurer de la mise à jour du fichier informatique des immobilisations ;
- S'assurer de la protection des immobilisations.

Constats :

Il ressort des différents tests effectués par sondage au hasard sur les pièces justificatives de la période :

- Existence physique des acquisitions 2000

Nous avons vérifié l'existence des immobilisations par sondage au hasard. La liste de référence a été éditée à partir de la balance générale de la comptabilité. Les matériels n'ont pas été numérotés par la comptabilité matière.

Cette défaillance peut entraîner la perte des matériels non numérotés.

- Comptabilisation :

A Cinzana (station de recherche), les immobilisations payées directement par le bailleur de fonds, n'ont pas été comptabilisées.

Les immobilisations payées directement par la direction générale pour le compte des CRRA n'ont pas été comptabilisées, parce que la DG n'a pas envoyé les factures d'achat aux centres.

Ces défaillances auront pour conséquence la production d'état financier non conforme à la réalité.

- Fichier informatique d'immobilisation

Les fiches d'immobilisations ne sont pas mises à jour régulièrement par la comptabilité matière, car toutes les immobilisations payées durant la période ne sont pas saisies dans le logiciel de gestion des immobilisations.

Le rapprochement entre les données de la comptabilité générale et de la comptabilité matière concernant les immobilisations n'est pas régulièrement effectuée ;

L'absence de rapprochement entre les données de la comptabilité générale et la comptabilité matière pourraient avoir pour risque la production des états financiers non fiables.

Ces défaillances peuvent entraîner la perte d'actifs, et la non-certification des comptes de l'IER par les auditeurs externes pour non-fiabilité des comptes.

- Protection des biens

La protection des biens de l'Institut nous semble satisfaisante. Elle se fait essentiellement à travers :

- ▶ Le gardiennage des locaux et des matériels (un contrat de gardiennage est signé avec une société de gardiennage) ;
- ▶ Pour assurer la sécurité incendie, des extincteurs sont placés dans les véhicules et les salles informatiques ;
- ▶ Les différentes polices d'assurance souscrites pour la sauvegarde du matériel roulant et du matériels de laboratoires nous ont été présentées.

→ Caisse de menues dépenses.

Objectifs visés par la vérification :

- S'assurer que la procédure des caisses menues dépenses est respectée.
- Que les différents contrôles de caisse sont effectués par le chef comptable.

Nous avons effectué des sondages au hasard sur les pièces de caisse, effectué un contrôle de cohérence entre le journal général et les livres de caisses.

Constats :

Le contrôle de conformité effectué par sondage sur les pièces de caisse sur la période de janvier à juin 2000 a révélé que les procédures prévues sont globalement appliquées.

Les procès verbaux de contrôle des différentes caisses sont régulièrement effectués par les chefs comptables.

↓ Gestion budgétaire

Objectifs visés par la vérification :

- S'assurer de l'existence et de la saisie des différents budgets annuels ;
- S'assurer du suivi correct des budgets de programme et de fonctionnement.

Nous avons constaté la saisie des budgets par le responsable chargé du suivi budgétaire. Il faut noter qu'aucune norme de budgétisation n'a été mise en place par l'IER, chaque centre utilise ses propres normes de budgétisation.

Nous avons examiné l'état de suivi budgétaire, et nous avons constaté de nombreux dépassements des soldes des rubriques. Cette situation est due au fait qu'il n'existe pas de suivi budgétaire a priori. En effet, la comptabilité budgétaire n'indique pas le solde de la rubrique budgétaire sur les bons de commande.

Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas produits à temps (à la fin de chaque mois).

Les normes de budgétisation ne sont pas uniformes d'un centre à l'autre : exemple à Cinzana la norme d'entretien d'une parcelle d'essai est de 400.000 fcfa / hectare tandis qu'à Mopti elle est de 450.000 fcfa.

Risque :

- Non maîtrise des budgets par les directeurs de centres et les chefs de projets, ce qui peut entraîner la non atteinte des objectifs de chaque programme et centre de recherche de l'IER.

° Approvisionnement et acquisition des biens et services.

Objectifs visés par la vérification :

- S'assurer que la procédure d'approvisionnement est respectée.

Nous avons eu un entretien avec le responsable d'approvisionnement, et nous avons pu vérifier l'existence des documents d'approvisionnement (liste de prix pondérés, liste des fournisseurs, système de suivi des bons de commandes etc.)

Nous avons effectué une vérification de l'application de la procédure par sondage sur les pièces justificatives.

Constats :

- Les bons de commande sont tous signés soit par le DG soit par le directeur de centre, les bons de réception sont tous signés par la comptabilité matière ;
- Il n'existe pas au niveau du service approvisionnement une liste de prix moyen, ni une liste de fournisseur ;
- La recherche des 3 factures pro forma n'est pas systématique lors des achats de matériels dont la valeur est supérieure à 100.000 FCFA conformément à la procédure d'approvisionnement ;
- Le suivi des délais de livraison de biens et services n'est pas effectué ;
- Au niveau des sites comptables, la procédure d'annulation des factures acquittées (en mettant le cachet «payé ») n'est pas systématique.

Ces différentes défaillances pourraient avoir pour risque :

- L'achat des matériels à des coûts élevés, car le jeu de la concurrence peut être faussé ;
- De double paiement si les factures payées ne sont pas annulées.

± Gestion des recettes (ressources propres).

Les ressources propres de l'IER sont constituées par les recettes réalisées à travers la vente de produits agricoles (coton, mil, riz, etc.) et les recettes

engendrées par les prestations de service assurées par les programmes et les laboratoires (réalisation d'études, analyses diverses).

Objectif de la vérification :

S'assurer que les recettes sont versées dans des comptes bancaires et que leur utilisation est faite par un accord écrit du directeur général.

Constats :

- Tous les sites comptables ont mis en place le quittancier de recette ;
- Un compte bancaire est ouvert pour recevoir les versements des fonds de recette ;

Il faut noter que plusieurs centres ont financé certaines activités sur les fonds recettes sans autorisation de la direction générale et ces montants n'ont pas été remboursés.

Exemple au CRRA de Sikasso, une avance de 1.000.000 FCFA a été faite sans autorisation de la DG pour financer l'organisation de son Comité Technique, et 5.000.000 FCFA pour pré financer le programme coton. Ces montants n'ont pas été remboursés au fonds recette à la date de la mission.

Risques :

- Financement d'activités non approuvées par la direction générale et le conseil d'administration.

Tableau N°02 Synthèse de l'évaluation du contrôle interne

Eléments	Points forts	Points faibles	Risques
<ul style="list-style-type: none"> • Environnement du contrôle interne. 		<p>Mauvaise perception du contrôle interne par le personnel affecté à la recherche agronomique.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Adhésion du personnel à la promotion du contrôle sera difficile.
<ul style="list-style-type: none"> • Mise en place de manuels de procédure 	<p>L'existence des manuels de procédure comptables, financières et administratives constitue un atout.</p>	<p>Mauvaise application de certains manuels (comptable, financière)</p>	<p>Non atteinte des objectifs de l'Institut.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Gestion financière et comptable 	<ul style="list-style-type: none"> • Décentralisation de la comptabilité au niveau des centres. • Informatisation de la comptabilité avec l'existence d'un logiciel comptable. 	<ul style="list-style-type: none"> • Non-respect de certains principes comptables (séparation des exercices). • Retard dans l'exécution de certains travaux comptables (analyse des comptes). 	<ul style="list-style-type: none"> • Production d'états financiers non fiables.

Gestion des immobilisations	<ul style="list-style-type: none"> • Existence physique des acquisitions d'immobilisation en 2000 • Informatisation de la gestion des immobilisations 	<ul style="list-style-type: none"> • Non-numérotation des immobilisations • Non-comptabilisation de certaines immobilisations au niveau des CRRA. • Les fiches d'immobilisation ne sont pas jour. 	<ul style="list-style-type: none"> • Perte des immobilisations non-numérotés. • Production d'états financiers non-fiables
<ul style="list-style-type: none"> • Gestion budgétaire 	<ul style="list-style-type: none"> • Existence du module informatique de gestion budgétaire. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le manuel de gestion budgétaire n'existe pas • Rapports de suivi budgétaire ne sont pas produit chaque mois. 	
<ul style="list-style-type: none"> • Gestion des recettes 	<ul style="list-style-type: none"> • Existence de quittanciers au niveau de tous les sites comptables 	<ul style="list-style-type: none"> • Financement de certaines activités sur le fonds recette sans autorisation de la DG 	<ul style="list-style-type: none"> • Financement d'activités non approuvées par la DG et le CA.

2.2.2 Evaluation de l'efficacité du Bureau de Contrôle interne de Gestion (BCG).

Pour faire cette étude nous avons retenu les critères d'évaluation suivants :

- La mission du service d'audit interne est-elle convenablement définie dans la charte et conforme aux normes professionnelles ?
- Les auditeurs internes ont-ils une bonne connaissance des normes professionnelles ?
- La fonction d'audit interne a-t-elle des objectifs : plan d'audit, planification des missions ?
- Les moyens sont-ils adaptés au plan ?
- Le service dispose-t-il d'un système d'information et de pilotage ?
- Existe-t-il au sein du service un manuel d'audit interne ?
- L'organisation est-elle adaptée ?
- Se donne-t-on les moyens d'une supervision efficace ?

Ci-joint les critères d'évaluation détaillés du BCG en annexe N°03.

Pour répondre aux différentes questions posées ci-dessus, nous nous sommes basés sur notre connaissance du BCG et de l'IER en général car nous assumons la responsabilité du chef BCG depuis 1994.

Tableau N° 03 Evaluation du BCG.

Critères d'évaluation	Constatations		Risques liés aux faiblesses
	Forces	Faiblesses	
Les objectifs et les missions du BCG sont-ils définis dans une charte ?		L'objectif et la mission du BCG ne sont pas définis clairement. Il n'existe pas de charte d'audit interne.	Manque d'efficacité Légitimité non reconnue
Le personnel du BCG est-il qualifié pour exécuter les travaux d'audit interne ?		Pas de connaissance approfondie des normes de la pratique de l'audit interne par le personnel du BCG. Le responsable du Bureau est seul et il n'a reçu aucune formation professionnelle en audit avant d'occuper ce poste.	Non-pertinence des rapports d'audit interne. Non-respect des normes de la pratique professionnelle de l'audit interne.
Les moyens sont-ils adaptés.	Le BCG dispose d'un matériel informatique approprié	Le budget du bureau est incorporé dans le budget du directeur général.	Non-disponibilité des ressources pour effectuer les missions d'audit interne suivant le programme d'audit annuel.

Critères d'évaluation	Constatations		Risques liés aux faiblesses
	Forces	Faiblesses	
Le BCG dispose-il d'un système d'information et de pilotage permettant de suivre le plan d'audit et la mise en œuvre des recommandations.		Aucun système de pilotage n'a été mis en place par le BCG.	Pilotage à vue du bureau. Non atteinte des objectifs du BCG.
Existe-t-il un manuel d'audit interne ?		Un manuel d'audit interne n'a pas été mis en place.	Non-application uniforme de la méthodologie de travail. Manque de référentiel
Le Niveau de rattachement du BCG est-il approprié ?	Rattachement au niveau le plus élevé dans l'entreprise : DG	Les recommandations ne seront mises en œuvre seulement après l'accord du DG. Certaines missions peuvent être refusées par le DG.	Refus de certaines missions
La description du poste du BCG est-elle bien définie ?		Les tâches du chef du BCG ne sont pas clairement définies.	Inefficacité du chef de Bureau. Légitimité non reconnue.

Critères d'évaluation	Constatations		Risques liés aux faiblesses
	Forces	Faiblesses	
Les moyens de supervision existe-ils ?		Il n'existe pas de système de supervision.	Non-évaluation de l'efficacité du BCG.
Le champ d'application du BCG couvre-t-il toutes les fonctions de l'IER ?		Le BCG n'effectue que des missions de vérification et de conformité dans le domaine comptable et financier.	Non-évaluation de l'ensemble du système de contrôle interne.

De l'évaluation du contrôle interne et l'efficacité du Bureau de contrôle interne de gestion, nous retiendrons que :

- L'environnement du contrôle interne, n'est pas favorable à une bonne adhésion du personnel au contrôle interne à l'IER ;
- Le contrôle interne comporte des faiblesses qui font courir des risques sur la fiabilité des informations financières et la protection du patrimoine ;
- Le Bureau de Contrôle interne qui est chargé d'évaluer le contrôle interne n'est pas efficace, ce bureau n'a pas les moyens et les compétences techniques pour assurer la fonction d'audit interne.

Les risques de non-fiabilité des informations comptables et financières se sont matérialisés. En effet les immobilisations payées par la DG pour le compte des CRRA n'ont pas été enregistrées par la comptabilité des sites concernés.

La balance générale des CRRA que nous avons examinée ne reflète pas la réalité.

Plusieurs rapports ont fait les mêmes observations, il s'agit du :

- Rapport d'audit des comptes annuels de 1998, 1999 (comptes certifiés avec réserve) ;
- Rapport d'audit institutionnel de l'IER, 1997 ;
- Rapport diagnostic de la Société d'Expertise Comptable DIARRA, 1999.

Tous ces rapports ont procédé en leur temps à l'évaluation du contrôle interne et ils ont signalé la défaillance du contrôle interne. Cette défaillance est surtout due à un manque de suivi rigoureux des procédures de gestion que l'IER a mises en place depuis 1994.

Pour corriger ces dysfonctionnements, nous proposons une nouvelle organisation et un nouveau mode de fonctionnement d'un service d'audit interne doté de moyens appropriés afin :

- D'évaluer le système de contrôle interne dans son ensemble ;
- De vérifier le respect des lois et règlements en vigueur ;
- D'Apprécier l'efficacité des différents services de l'IER ;
- Vérifier l'application rigoureuse des procédures et leur adéquation par rapport aux objectifs de l'IER.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE III PROPOSITION D'ORGANSIATION ET DE FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE A L'IER.

Pour doter l'IER d'un service d'audit interne qui puisse jouer pleinement son rôle, nous préconisons une nouvelle organisation du BCG, avec des moyens conséquents. Une clarification des missions de la nouvelle structure d'audit interne en conformité avec les normes de la pratique de l'audit interne s'impose. Des propositions concernant les moyens humains, financiers et matériels nécessaires au bon fonctionnement du service d'audit seront faites.

3.1 Organisation du BAI

3.1.1 Dénomination du service.

A l'IER le service chargé d'apprécier le contrôle interne est dénommé Bureau de Contrôle interne de Gestion (BCG). Ce contresens doit être corrigé en nommant le service chargé d'évaluer le contrôle interne : Bureau d'Audit Interne (BAI). Ce contresens n'a pas facilité la compréhension que le personnel a de la notion d'audit interne, de contrôle interne et de contrôle de gestion. Pour corriger cette situation le BAI doit clarifier dans la charte d'audit interne ces différentes notions afin avoir l'adhésion du personnel à la promotion du contrôle interne.

Rappelons que la distinction entre l'audit interne et le contrôle de gestion réside dans le fait que «le contrôle de gestion a pour rôle d'apprécier des résultats au regard d'objectifs préalablement fixés. La validité de ces contrôles de performance repose sur la qualité des informations et tout particulièrement sur les informations comptables. La garantie de cette qualité est une des missions de l'audit interne » (GERBIER, 1994 : 95). On voit qu'il s'agit de deux fonctions distinctes de

l'organisation qu'il ne faudra pas confondre. Cependant ces deux fonctions sont complémentaires dans la pratique, l'un s'appuyant sur les résultats de l'autre.

3.1.2 Les objectifs et les missions du BAI

Il faut préciser que chaque direction et chaque CRRA sont responsables de son contrôle interne et de son efficacité. Pour sa part le BAI apporte, d'une manière discontinue, une analyse approfondie, "un œil neuf" et des axes d'améliorations.

- **Objectifs du BAI**

- Evaluer l'ensemble du système de contrôle interne de l'IER, afin de détecter rapidement les dysfonctionnements et de proposer des solutions à la direction ;
- Aider les responsables de l'IER à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité.

- **Les missions du BAI :**

- Vérifier la fiabilité et l'exhaustivité des informations (comptables, financières, et autres) ;
- Vérifier l'application des manuels de procédures et des lois et règlements ;
- Vérifier le respect des conventions de financement ;
- Vérifier les dispositions prises pour protéger le patrimoine de l'Institut, si nécessaire vérifier l'existence des actifs.
- Evaluer l'efficacité du contrôle interne, et faire toutes propositions pour l'améliorer ;
- Examiner le bien fondé des méthodes et des procédures ;
- Apprécier l'adéquation des moyens engagés par rapport aux objectifs ;
- Evaluer les performances et la pertinence des structures des services audités.

3.1.3. Champ d'intervention.

Les travaux du BAI couvriront toutes les fonctions et les services de l'IER.

Le BAI, dans l'exécution des missions d'audit interne, pratiquera l'audit de régularité ou de conformité, et l'audit d'efficacité. La fonction d'aide au management devra être bien expliquée au personnel et à la direction générale pour favoriser l'adhésion de tous aux missions du BAI.

3.1.4. Positionnement du BAI.

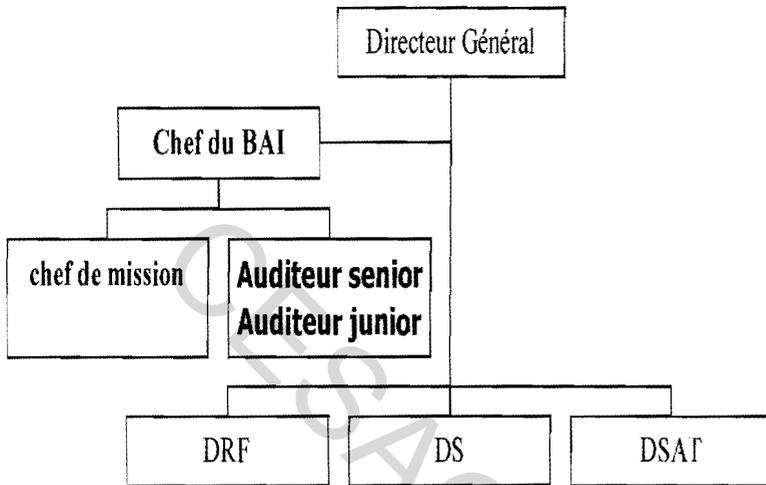
Les normes de la pratique d'audit interne prévoient le rattachement de la fonction d'audit interne à quelqu'un disposant d'une autorité suffisante pour promouvoir l'indépendance de l'auditeur interne.

Nous proposons le maintien du rattachement du BAI au Directeur Général pour assurer une indépendance à l'activité du bureau. Nous suggérons que la nomination et la révocation du chef du BAI soit approuvé par le conseil d'administration. Cela renforcera l'indépendance et l'objectivité du BAI.

3.1.5. La structure du BAI

Pour mener à bien les missions qui lui sont assignées, le BAI doit avoir une structure interne adaptée. Nous proposons l'organigramme suivant :

Figure N°06 Organigramme du BAI



Le chef du BAI est rattaché au DG, le chef de mission et les auditeurs sont rattachés au chef du BAI. La structure du BAI est très simple ce qui lui permettra de former une équipe soudée où le chef du BAI participera avec les auditeurs à toutes les étapes d'une mission d'audit interne.

3.1.6. Planification des activités du BAI.

- **Le plan pluriannuel d'audit interne**

Les interventions du BAI doivent être planifiées sur plusieurs années (au moins 3 ans) pour atteindre un maximum d'efficacité. Cette planification se fait par le chef du BAI à travers le plan d'audit interne. Pour établir le plan d'audit de l'IER, nous proposons la démarche suivante :

- Déterminer toutes les activités, et les services à auditer au sein de l'IER au cours d'une période donnée (3 ans), ce travail se fera en relation avec l'ensemble des directeurs de centres et des directeurs au siège de l'IER ;

- Attribuer à chaque mission une fréquence : mensuelle, trimestrielle, semestrielle, annuelle, biennale, triennale etc. Ces fréquences sont déterminées par le niveau de risque des activités, et l'efficacité du contrôle interne de l'IER ;
- Evaluer le temps nécessaire pour chaque mission, le temps d'exécution de la mission doit être exprimé en jour ;
- Elaborer un budget en tenant compte de l'adéquation entre les ressources (humaines, matériels, financières) du BAI et les besoins exprimés dans le plan d'audit ;
- Présenter et discuter ce plan avec la direction en vue de le faire approuver et établir un budget. Il est nécessaire qu'il y ait adéquation entre les ressources du BAI et les besoins exprimés sur le plan d'audit ;
- Traduire le plan approuvé en terme de calendrier et d'équipe d'auditeurs.

L'élaboration du plan d'audit ne sera pas achevée en une seule année, son achèvement nécessitera plusieurs années au cours desquelles le BAI va l'enrichir, le compléter, et le mettre à jour.

Tableau N°04: Esquisse d'un plan d'audit interne à l'IER de 2002 à 2004

Audits antérieurs		Coef. Risque	Missions d'audit	2002	2003	2004
Année	Tps passé					
			1° Entités à auditer			
1998		3	• DSAT, service appui technique	20	20	20
1999		3	• DRF, comptabilité CRRA	60	40	30
1998		1	• DS, programme recherche CRRA		10	10
2000		1	• BRH, service personnel CRRA		10	
1998		2	• CRRA			20
			2° Cycle à auditer :			
1999		3	• Trésorerie	20	20	20
1998		3	• Achat / Fournisseurs	10	30	30
1999		2	• Paie / Personnel	10	10	10
2000		3	• Investissement	10	10	10
			3° Thèmes à auditer :			
1998		1	• Contrats de recherche	10	10	

Audits antérieurs		Coef. Risque	Missions d'audit	2002	2003	2004
Année	Tps passé					
2000		1	<ul style="list-style-type: none"> • Contrats de prestation de service 		10	
1998		2	<ul style="list-style-type: none"> • Classement des dossiers 	10		10
1998		3	<p>4° procédures à auditer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gestion des recettes 	10	10	10
2000		3	<ul style="list-style-type: none"> • Gestion budgétaire 	30	10	20
			<p>5° autres activités.</p>	10	10	10
				200	200	200

Commentaire du plan d'audit interne.

- Les deux premières colonnes rappellent, pour mémoire, les audits antérieurs en indiquant :
 - L'année du dernier audit ;
 - Le temps passé pour réaliser (exprimer en jour / auditeur).
- La troisième colonne indique le coefficient de risque retenu lequel déterminera la fréquence adoptée sur le plan.

Nous avons analysé le coefficient de risque sur la base de l'appréciation du contrôle interne.

Ainsi nous avons attribué les points suivants :

- 3 points pour le contrôle interne comportant des lacunes graves ;
- 2 points pour le contrôle interne insuffisant;
- 1 point pour le contrôle interne adapté.

Ces points sont reportés sur la colonne 3 (coefficient à risque).

- La quatrième colonne mentionne les missions d'audit retenues par le plan.
- Les trois dernières colonnes permettent de répartir ces audits sur les années à venir (2002, 2003, 2004). Pour déterminer le temps de travail de l'auditeur, nous sommes partis du fait que l'auditeur travaille 40 semaines dans l'année, il prend 4 semaines pour ses congés annuels et 4 semaines pour éventuellement les formations, réunions et autres. Le nombre de jour de travail dans la semaine est de 5 jours, l'auditeur consacrera environ 200 jours de mission dans le cadre des activités du BAI.

Le temps de travail par mission est obtenu de la façon suivante : exemple mission DSAT, service appui technique est de 20 jours en 2002 (voir tableau), c'est à dire qu'il faut 1 jour de mission par site comptable à l'IER, il y a 10 sites, il faut 2 missions dans l'année par site, d'où 20 jours de mission pendant l'année pour l'audit du service DSAT, service technique.

Limite du plan d'audit.

Pour déterminer le coefficient de risque nous avons retenu un seul critère d'appréciation du risque à savoir l'appréciation du contrôle interne. Les deux autres critères qui n'ont pu être déterminés pour manque d'information sont :

- L'appréciation quantitative, elle mesure l'importance des enjeux (budget annuel du service audité ou son chiffre d'affaire annuel ou la valeur de ses installations) ;
- L'appréciation qualitative, il s'agit de mesurer la vulnérabilité de l'entité audité. L'auditeur examine les facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur la vulnérabilité de l'entité audité.

Le plan d'audit interne ci-dessus proposé, n'est qu'une esquisse. L'élaboration d'un plan d'audit interne prendra plusieurs années car d'année en année il doit être ajusté et corrigé par le responsable du service d'audit interne. Pour élaborer le plan d'audit de l'IER, le chef du BAI doit calculer les coefficients de risque des activités à auditer, en tenant compte de tous les critères indiqués ci-dessus. Pour la détermination de ce coefficient, le chef du BAI doit avoir les différents budgets des services, l'état des investissements des stations, centre, et laboratoires.

• Programme annuel.

Le programme annuel doit être élaboré à partir de la première année du plan d'audit dont il retient les éléments. Il traduit le plan d'audit en emploi du temps pour chaque auditeur.

Pour l'élaboration d'un programme annuel d'audit, le chef du BAI doit :

- Connaître les périodes d'indisponibilité de chaque auditeur (congé, période de formation, réunions générales au cours de l'année) ;

- A partir de ces données, construire les équipes de missions d'audit en tenant compte de l'enchaînement des missions;
- Obtenir l'accord des chefs de services à auditer sur les périodes retenues ;
- Elaborer ainsi l'emploi de temps de chaque auditeur.

Une fois validé par le directeur général, le programme annuel doit faire l'objet d'une ventilation à l'ensemble des directeurs au siège et des D/CRRA.

En cours d'année, ce programme peut être modifié en fonction des contraintes d'exécution des missions ou des demandes nouvelles à caractère urgent émanant de la direction générale.

- **Le reporting.**

C'est un rapport qui doit être élaboré par le chef du BAI, il a pour but d'informer le directeur général de l'avancement des travaux d'audit du BAI par rapport au plan annuel d'audit. Le chef du BAI doit traiter des points suivants dans le reporting :

- Faire le point de l'évolution des frais de mission ;
- Faire l'analyse des temps d'exécution des missions par rapport au temps prévu dans le plan annuel ;
- Faire le point des rapports diffusés ;
- Faire le point des recommandations émises par rapport aux recommandations mises en œuvre etc.

Le reporting doit être fait chaque trimestre et remis au directeur général.

3.2 Fonctionnement du BAI

Dans cette partie nous proposerons les moyens nécessaires pour le bon fonctionnement du BAI. Les attributions du chef du BAI, du chef de mission et des auditeurs internes seront proposées.

3.2.1 La charte d'audit

Pour garantir les conditions d'indépendance et renforcer la légitimité du BAI, une charte d'audit interne doit être élaborée par le chef du BAI. Elle doit être élaborée par le chef du BAI, approuvée par la Direction Générale, et acceptée par le conseil d'administration de l'IER.

La charte d'audit interne doit contenir les points essentiels suivants :

- Les objectifs de l'audit interne ;
- Les missions du BAI ;
- Le rattachement du BAI ;
- Le champ d'application de l'audit interne.

3.2.2 Le manuel d'audit interne.

Le chef du BAI mettra en place un manuel d'audit interne qui définira le cadre de travail du bureau. Le manuel doit comporter l'organigramme du BAI en mentionnant son rattachement au directeur général. Une description des postes de tous les auditeurs doit être faite dans le manuel ;

Le manuel doit faire un rappel des normes de la pratique de l'audit interne de l'IIA. Il doit indiquer la mise en application :

- D'un planning et des relevés des temps ;
- Des imprimés utilisés par les auditeurs ;
- Le système de classement des dossiers et des rapports ;
- Les délais de production de rapport après une mission d'audit.

3.2.3 Composition de l'équipe du BAI.

• Le chef du BAI

Le chef du BAI doit être un bon communicateur et savoir diriger une équipe d'auditeurs.

Ses missions peuvent se résumer comme suite :

- Administrer le service (gestion des moyens humains et financiers) ;
- Faire approuver par la direction générale et faire accepter par le conseil d'administration la charte d'audit interne de l'IER ;
- Proposer au directeur général un plan d'audit et un programme d'audit annuel ;
- Définir et faire appliquer les procédures permettant de guider les auditeurs dans leurs activités ;
- Cordonner l'intervention des auditeurs externes et tout intervenants en matière d'audit ;
- S'assurer de l'application correcte des recommandations contenues dans les rapports d'audit ;
- Rédiger des rapports d'activité trimestriels, et le rapport annuel d'activité qui fera le point du programme d'audit annuel.
- Définir avec toute l'équipe du BAI les objectifs des missions d'audit;
- Préparer, avec le chef de mission et les auditeurs, les grandes lignes du programme de travail lors d'une mission ;
- Superviser la rédaction des rapports d'audit et les signer ;
- Mettre en place un système d'évaluation de l'efficacité du BAI.

Le chef du BAI doit avoir pour première tâche la rédaction d'une charte d'audit interne, l'élaboration d'un plan pluriannuel d'audit interne, et l'élaboration du manuel d'audit interne.

Le chef de mission

Le chef de mission doit pouvoir diriger une équipe d'auditeur sur le terrain, avoir une aptitude à communiquer avec son équipe et les audités.

Les tâches du chef de mission sont :

- D'animer et contrôler la progression des travaux d'audit sur le terrain (rôle de coordination) ;
- D'assurer la qualité des travaux et de veiller à une bonne relation entre auditeurs et audités ;
- D'assister le chef du BAI dans l'élaboration de la charte et du manuel d'audit interne.

• Les auditeurs.

Les auditeurs internes doivent être capables de travailler en équipe et rigoureux dans le travail.

Les tâches essentielles des auditeurs au sein du BAI sont les suivantes:

- Exécuter les programmes de vérification lors des missions d'audit ;
- De respecter la méthodologie mise en place par le chef du BAI ;
- D'assurer la responsabilité de leurs travaux: fiabilité, qualité, célérité, etc.
- Assister le chef de mission ou le chef du BAI dans l'élaboration des rapports de mission d'audit.

• Recrutement et formation des auditeurs.

L'efficacité d'un service d'audit interne dépend de la qualité des hommes qui le composent.

Nous proposerons le recrutement des auditeurs à l'interne et à l'externe pour varier la compétence des auditeurs. L'auditeur recruté à l'interne aura une plus grande compréhension de la spécificité de l'IER, son insertion sera plus rapide. Tandis qu'un recrutement à l'externe a l'avantage d'avoir au sein de l'équipe un

auditeur qualifié venant soit d'un cabinet d'audit externe soit d'un service d'audit interne et ayant pratiqué l'audit pendant plusieurs années.

Le recrutement à l'interne est pour nous une manière d'éviter les problèmes de disponibilité de fonds pour embaucher de nouveaux personnels. Nous avons choisi la solution intermédiaire, c'est à dire le recrutement de 2 auditeurs en interne ayant une qualification en gestion, comptabilité, informatique. Le 3^{ème} auditeur sera recruté à l'externe pour varier les compétences professionnelles de l'équipe, un auditeur ayant une grande expérience dans un service d'audit interne comme l'IER ou ayant travaillé dans un cabinet d'audit externe sera souhaitable.

Pour assurer au mieux les missions, les auditeurs doivent avoir une formation permanente. Les différentes formations des auditeurs seront proposées à la direction générale :

- Formations sur les activités de l'IER (connaissance approfondie des activités de l'IER) ;
- Formations générales aux techniques et normes de la pratique d'audit interne (formation DESS en audit dans des écoles de formation professionnelle) ;
- Participation à des stages et séminaires en audit interne.

Concernant la formation sur les activités de l'IER, il s'agit de favoriser à chaque occasion le contact des auditeurs avec les activités de recherche et les chercheurs eux-mêmes. Il est souhaitable que les auditeurs internes connaissent les différentes activités de l'IER à travers ses 16 programmes de recherche, ses laboratoires centraux et ses stations de recherche. La connaissance des différentes activités de l'IER permettra à l'auditeur de mieux connaître l'environnement dans lequel il va évoluer, mais aussi de connaître les attentes et les besoins des chercheurs de manière à s'adapter au mieux à l'obligation de la fonction d'audit et aux spécificités de l'IER.

- La réunion de clôture.

Cette réunion doit regrouper tous les participants de la réunion d'ouverture. Si la mission se déroule dans un CRRA, en plus de l'équipe de la mission, on retrouvera le responsable du service audité (exemple le chef de programme et ses collaborateurs), mais aussi le Directeur de CRRA. Au cours de cette réunion le chef du BAI ou le chef de mission va exposer les différents points du rapport provisoire de mission. L'équipe de mission, au cours de cette réunion, doit faire réagir les audités pour être sûr de la validation des conclusions du rapport.

Vu l'importance de cette réunion, l'équipe doit bien présenter les conclusions, les points essentiels peuvent être résumés sur des transparents et projetés à cette occasion. S'il y a des contestations, l'équipe doit pouvoir donner la preuve de ses affirmations à partir de son dossier de travail.

Un plan d'action doit être discuté avec les audités et en même temps qu'ils acceptent les recommandations, on indique qui va être chargé de les mettre en œuvre et quand.

- Rapport d'audit.

Après chaque mission, le chef du BAI en collaboration avec l'équipe de mission rédige un rapport définitif. Le rapport définitif intègre les réponses des audités. Aucun point ne sera mentionné dans le rapport sans être au préalable discuté avec le service audité.

En cas de désaccord entre l'audité et la mission d'audit concernant une recommandation, c'est la direction générale qui tranchera.

Le plan d'action signé par le responsable du service audité, sera joint en annexe au rapport d'audit interne.

Une fois le rapport élaboré et lu part l'ensemble de l'équipe, le chef du BAI le signe et procède à sa diffusion.

Le rapport d'audit interne au niveau du BAI doit être diffusé aux personnes suivantes :

- Pour une mission effectuée dans un CRRA : au Directeur du CRRA concerné ;
- Pour une mission d'audit effectué dans une direction du siège : au directeur du service concerné ;
- Pour une mission effectuée aux Laboratoires Centraux : au chef de laboratoire concerné ;
- Pour toutes missions d'audit interne à l'IER : au directeur général.

Les différents responsables destinataires de ce rapport, peuvent le ventiler à leurs collaborateurs s'ils le jugent nécessaire.

- Suivi du rapport d'audit.

Le suivi du rapport est effectué par le BAI. Et suivant les échéances prévues dans le plan d'action, une équipe d'audit doit se déplacer chez l'audité pour faire le point de la mise en œuvre des recommandations de la mission d'audit interne. Un rapport de mise en œuvre des recommandations sera adressé à au directeur général et à l'audité.

3.2.7 Mise en place d'un système de communication au sein du BAI.

- La communication au sein du BAI.

Le chef du BAI, doit tenir une réunion hebdomadaire ou mensuelle pour discuter avec les auditeurs sur les difficultés rencontrées au cours de la réalisation des missions d'audit. Les propositions de solutions des auditeurs doivent être prises en compte par le chef du BAI.

La mise en place du manuel d'audit interne permettra au chef du BAI de faire appliquer par les auditeurs les techniques de la pratique d'audit interne. Ce manuel doit donner toutes les informations concernant les conditions de travail

au niveau du BAI : horaires de travail, description de tâches des auditeurs, le code déontologique, le comportement humain que doit avoir un auditeur, etc. Ce manuel peut être un support important de communication pour le chef du BAI.

En plus de la communication interne au sein du BAI, les auditeurs doivent communiquer avec les audités au sein de l'Institut. Nous proposerons l'utilisation de certains supports de communication que le chef du BAI pourra utiliser pour communiquer, il s'agit :

- Le chef du BAI doit faire des communications dans le journal interne de l'IER qui paraît trimestriellement. Le contenu de la charte d'audit pourrait être un excellent thème de publication (les objectifs et les missions de l'audit interne, le contrôle interne etc.).
- Les auditeurs devraient profiter des différentes réunions de restitution des missions dans les centres et stations pour faire un exposé du contenu de la charte d'audit.

3.2.8 Mise en place d'un système de mesure d'efficacité du BAI

L'efficacité d'un service d'audit interne est favorisée par un environnement adapté au contrôle interne dans une organisation. Au niveau de l'IER, cet environnement n'est pas favorable. En effet, le personnel et la direction ne sont pas sensibilisés sur le contrôle interne. La culture de contrôle n'existe pas à l'IER, c'est en 1994 que le BCG et l'audit externe ont été instaurés à la demande du bailleur de fonds.

Dans un tel environnement, la première tâche du chef du BAI doit être la sensibilisation de l'ensemble des acteurs de l'Institut (audités, la direction générale et le conseil d'administration) à l'importance de l'audit interne et externe dans l'atteinte des objectifs de l'IER conformément à son plan

stratégique. Cette sensibilisation doit se faire à travers les supports de communication évoqués ci-dessus.

Le chef du BAI en tant que premier responsable du service, doit s'assurer que les audités et la direction générale de l'IER sont satisfaits des prestations de son service. Il pourra utiliser les indicateurs de mesure d'efficacité d'un service d'audit interne, mentionnés dans la revue de littérature.

Le chef du BAI doit mettre en place un système d'évaluation annuelle des activités de chaque auditeur. À ce titre il doit mettre en place une feuille d'analyse des activités hebdomadaire. Cet outil permet la mesure de l'activité des auditeurs à travers l'analyse du temps passé sur chacune des missions et le calcul du coût d'une mission. Il permet également d'améliorer la programmation des missions.

L'organisation du BAI demande des moyens humains, financiers et techniques que nous allons essayer d'évaluer le coût.

3.3 Evaluation du coût de l'organisation et du fonctionnement du BAI.

3.3.1 Coût humain.

Le besoin en personnel du BAI pour les premières années (2002, 2003), est de trois auditeurs (un auditeur senior, et deux auditeurs juniors).

Pour la première année nous proposons un recrutement à l'interne, c'est à dire une affectation de deux agents de la DRF qui ont une maîtrise en gestion et ayant une expérience de plus de 3ans à l'IER soit comme chef de service comptabilité à la direction ou chef comptable dans les centres.

L'avantage du recrutement à l'interne :

- Est d'éviter l'augmentation des frais de personnel de l'IER, qui est un poste budgétaire très sensible ;
- Les auditeurs recrutés à l'interne, auront une meilleure connaissance de l'IER.

L'inconvénient est que les auditeurs qui seront recruter à l'interne n'auront pas une expérience pratique en audit, donc le BAI aura un personnel peu qualifié.

Pour surmonter le problème de qualification des auditeurs nous proposerons un plan de formation qui intégrera une formation professionnelle (DESS en audit) pour a 2^{ème} année pour un auditeur.

Au cours de la même année nous proposerons le recrutement d'un auditeur à l'externe pour remplacer l'auditeur qui sera en formation.

Tableau N° 05:Plan de recrutement des auditeurs.

Mode de recrutement	Année	Nombre
Recrutement en interne	2002	02
Recrutement en externe	2003	01

3.3.1 Budget du BAI pour les années 2002 et 2003.

Tableau N°06 : Budget du BAI en cfa

Rubrique	Nombre	Total	2002	2003	Financement
Investissement :					
Ordinateur	01	1.500.000	1.500.000		Pays-Bas
Imprimante	01	600.000	600.000		Pays-Bas
Bureaux	02	700.000	700.000		Pays-Bas
Chaises	02	200.000	200.000		Pays-Bas
Formation en audit (DESS)	01	8.000.000		8.000.000	Pays-Bas
Formation sur les activités de l'IER	01	500.000	300.000	200.000	Pays-Bas
Séminaire en audit	01	1.500.000		1.500.000	Pays-Bas
Fonctionnement :					
Frais de déplacement		4.000.000	2.000.000	2.000.000	Pays-Bas
Frais de fournitures et d'imprimés.		550.000	300.000	250.000	Pays-Bas
Frais d'achat d'ouvrages ou d'abonnements.		400.000	200.000	200.000	Pays-Bas
Frais de personnel (le chef du BAI et 2 auditeurs en 2002, 1 auditeur en 2003).		29.400.000	12.600.000	16.800.000	Budget National
Total		47.350.000	18.400.000	28.950.000	

Nous proposons le financement du budget du BAI par le Programme d'Appui à l'IER (PAPIER), ce programme est financé par les Pays-Bas pour 5 ans (de 1999-2004). L'un des objectifs spécifiques de ce programme est la réorganisation et le renforcement du Bureau de Contrôle interne de Gestion.

Le budget total prévu par le Programme d'Appui pour l'organisation et le fonctionnement du BAI est de 52.275.000 CFA pour une durée de 5 ans.

Donc tout le budget peut être financé par le PAPIER sauf la rubrique salaire. En effet cette convention ne finance pas les salaires, nous proposons de financer le salaire de l'auditeur à recruter à l'externe sur le budget national.

Conclusion générale.

L'Institut d'Economie Rurale a été érigé en EPA en 1993 par le gouvernement malien dans le but d'améliorer sa gestion financière en vue de l'exécution du plan stratégique de la recherche agronomique au Mali.

Pour assurer l'autonomie de gestion administrative et financière, le conseil d'administration de l'IER a adopté en juin 1994 les procédures de gestion suivantes :

- Le manuel d'organisation interne,
- Le manuel de gestion du personnel ;
- L'accord d'établissement ;
- Le manuel de procédure comptable et financière.

Pour assurer le suivi des procédures ci-dessus évoquées, un Bureau de Contrôle interne de Gestion a été créé et rattaché en staff au DG de l'IER.

Dans le cadre de notre étude nous avons effectué l'évaluation du contrôle interne de l'IER et l'efficacité du BCG.

Il ressort de cette évaluation que :

- L'environnement du contrôle interne, n'est pas favorable à une bonne adhésion du personnel au contrôle interne à l'IER ;
- Le contrôle interne comporte des faiblesses qui font courir des risques sur la fiabilité des informations financières et la protection du patrimoine ;
- Le Bureau de Contrôle interne qui est chargé d'évaluer le contrôle interne n'est pas efficace, ce bureau n'a pas les moyens et les compétences techniques pour assurer la fonction d'audit interne.

Ces défaillances sont dues à un manque de suivi rigoureux des procédures de gestion que l'IER a mises en place depuis 1994. Ce suivi devrait être fait par un service d'audit interne bien organisé et bien outillé, ce n'est pas le cas du BCG.

Pour corriger ces dysfonctionnements, nous proposons les actions suivantes :

- **Organisation du service d'audit interne**

Dénomination du service.

Pour éviter toute confusion dans les attributions du service chargé de l'évaluation du contrôle interne, nous proposons, dans le contexte de l'IER de nommer Bureau d'Audit Interne (BAI) au lieu de Bureau de Contrôle interne de Gestion.

Les objectifs et les missions du BAI

Evaluer l'ensemble du système de contrôle interne de l'IER ;

Aider les responsables de l'IER à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité.

Positionnement du BAI dans l'organigramme de l'IER

Le BAI doit être rattaché en staff au DG pour lui assurer une indépendance et une légitimité par rapport aux directions opérationnelles et aux Centres Régionaux de Recherche Agronomique.

Planification des activités du BAI.

Les interventions du BAI doivent être planifiées sur une période de 3 ans au moins pour atteindre une efficacité. Le chef du BAI doit établir un plan d'audit sur 3 ans, qui sera approuvé par le directeur général et le CA de l'IER.

Un programme annuel doit être élaboré conformément au plan d'audit en retenant les missions programmées au cours de la première année.

- **Fonctionnement du BAI**

Pour atteindre les objectifs assignés au BAI, il faudra le doter de moyens adéquats.

Nous avons proposé les moyens suivants :

L'adoption d'une charte d'audit interne par la DG et le CA de l'IER,

La mise en place au sein du BAI d'un manuel d'audit interne ;

Le chef du BCG deviendra le chef du BAI, ses attributions ont été clairement déterminées ;

Les missions des auditeurs ont été clairement définies ;

Le recrutement en interne de 2 auditeurs qui ont une formation généraliste avec une expérience de plusieurs années au sein de la Direction des Ressources financières de l'IER ;

Le recrutement d'un auditeur senior pour la 2ème année (2003) ;

Formation en DESS d'un auditeur généraliste pour la 2ème année (2003) afin de doter le BAI d'auditeurs professionnels compétents.

Une estimation du coût de l'organisation et du fonctionnement du BAI a été faite.

Les propositions d'organisation du BAI ainsi faites, si elles sont acceptées par la direction générale de l'IER et son conseil d'administration, permettront d'améliorer la qualité du contrôle interne de l'IER.

Il faut préciser que la mise en place d'un service d'audit interne à l'IER est l'une des solutions aux différents problèmes soulevés. En effet il existe des problèmes de contrôle budgétaire, de planification des activités, d'analyse de la performance des programmes de recherche.

Après la mise en place du BAI, les responsables de l'IER devraient très rapidement mettre en place un service de contrôle de gestion qui sera chargé de la conception et la mise en place d'un système de contrôle de gestion et d'en assurer le fonctionnement.

En choisissant ce sujet notre objectif était d'étendre notre étude sur plusieurs Etablissements Publics à caractère Administratif. Ce désir n'a pu se réaliser du fait des contraintes liées à la collecte des informations.

En effet lors de notre stage (juillet, août, septembre 2000) nous avons été rappelés à l'activité par le DG de l'IER, ce qui nous a empêchés de mener des enquêtes au niveau des autres EPA du Mali afin de mesurer l'efficacité des services d'audit interne, d'analyser leur environnement du contrôle interne afin de proposer un mode d'organisation et de fonctionnement d'un service d'audit interne efficace qui prendrait en compte l'ensemble des problèmes des Etablissements Publics à caractère Administratif du Mali.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

SUMMARY OF GENERAL AND SPECIFIC STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING

100 INDEPENDENCE – INTERNAL AUDITORS SHOULD BE INDEPENDENT OF THE ACTIVITIES THEY AUDIT.

- 110 *Organizational Status* – The organizational status of the internal auditing department should be sufficient to permit the accomplishment of its audit responsibilities.
- 120 *Objectivity* – Internal auditors should be objective in performing audits.

200 PROFESSIONAL PROFICIENCY – INTERNAL AUDITS SHOULD BE PERFORMED WITH PROFICIENCY AND DUE PROFESSIONAL CARE.

The Internal Auditing Department

- 210 *Staffing* – The director of internal audit should ensure that the technical proficiency and educational background of internal auditors are appropriate for the audits to be performed.
- 220 *Knowledge, Skills, and Disciplines* – The internal auditing department should possess or should obtain the knowledge, skills, and disciplines needed to carry out its audit responsibilities.
- 230 *Supervision* – The director of internal auditing should ensure that internal audits are properly supervised.

The Internal Auditor

- 240 *Compliance with Standards of Conduct* – Internal auditors should comply with professional standards of conduct.
- 250 *Knowledge, Skills, and Disciplines* – Internal auditors should possess the knowledge, skills, and disciplines essential to the performance of internal audits.
- 260 *Human Relations and Communications* – Internal auditors should be skilled in dealing with people and in communicating effectively.
- 270 *Continuing Education* – Internal auditors should maintain their technical competence through continuing education.
- 280 *Due Professional Care* – Internal auditors should exercise due professional care in performing internal audits.

SOMMAIRE DES NORMES GÉNÉRALES ET SPÉCIFIQUES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE

100 INDÉPENDANCE : LES AUDITEURS INTERNES DOIVENT ÊTRE INDÉPENDANTS DES ACTIVITÉS QU'ILS AUDITENT.

- 110 *Position dans l'organisation* – Le service d'Audit Interne doit être situé à un niveau hiérarchique qui lui permet d'exercer ses responsabilités.
- 120 *Objectivité* – Les Auditeurs Internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.

200 COMPÉTENCE PROFESSIONNELLE – LES AUDITEURS INTERNES DOIVENT EFFECTUER LEURS TRAVAUX AVEC COMPÉTENCE ET CONSCIENCE PROFESSIONNELLE.

Le service d'Audit Interne

- 210 *Sélection et affectation du personnel* – Le directeur de l'Audit Interne doit s'assurer que la compétence technique et la formation générale des Auditeurs Internes sont d'un niveau compatible avec les audits à effectuer.
- 220 *Connaissances, aptitudes et compétences techniques* – Le Service d'Audit Interne doit posséder ou acquérir les connaissances, les aptitudes et les compétences techniques nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.
- 230 *Supervision* – Le directeur de l'Audit Interne doit assurer une bonne supervision des missions d'audit.

L'Auditeur Interne

- 240 *Respect du code de déontologie* – Les Auditeurs Internes doivent respecter le code de déontologie de la profession.
- 250 *Connaissances, aptitudes et compétences techniques* – Les Auditeurs Internes doivent posséder les connaissances, aptitudes et compétences techniques nécessaires à l'exécution des travaux d'Audit Interne.
- 260 *Relations humaines et communication* – Les Auditeurs Internes doivent disposer de bonnes qualités relationnelles et être aptes aux contacts humains et savoir communiquer efficacement.
- 270 *Formation continue* – Les Auditeurs Internes doivent entretenir leur compétence technique par la formation continue.
- 280 *Conscience professionnelle* – Les Auditeurs Internes doivent faire preuve de conscience professionnelle dans l'exercice de leur fonction.

300 SCOPE OF WORK - THE SCOPE OF INTERNAL AUDITING SHOULD ENCOMPASS THE EXAMINATION AND EVALUATION OF THE ADEQUACY AND EFFECTIVENESS OF THE ORGANIZATION'S SYSTEM OF INTERNAL CONTROL AND THE QUALITY OF PERFORMANCE IN CARRYING OUT ASSIGNED RESPONSIBILITIES.

310 Reliability and Integrity of Information - Internal auditors should review the reliability and integrity of financial and operating information and the means used to identify, measure, classify, and report such information.

320 Compliance with Policies, Plans, Procedures, Laws, and Regulations - Internal auditors should review the systems established to ensure compliance with those policies, plans, procedures, laws, and regulations which could have a significant impact on operations and reports and should determine whether the organization is in compliance.

330 Safeguarding of Assets - Internal auditors should review the means of safeguarding assets and, as appropriate, verify the existence of such assets.

340 Economical and Efficient Use of Resources - Internal auditors should appraise the economy and efficiency with which resources are employed.

350 Accomplishment of Established Objectives and Goals for Operations or Programs - Internal auditors should review operations or programs to ascertain whether results are consistent with established objectives and goals and whether the operations or programs are being carried out as planned.

400 PERFORMANCE OF AUDIT WORK - AUDIT WORK SHOULD INCLUDE PLANNING THE AUDIT, EXAMINING AND EVALUATING INFORMATION, COMMUNICATING RESULTS, AND FOLLOWING UP.

410 Planning the Audit - Internal auditors should plan each audit.

420 Examining and Evaluating Information - Internal auditors should collect, analyze, interpret, and document information to support audit results.

430 Communicating Results - Internal auditors should report the results of their audit work.

440 Following Up - Internal auditors should follow up to ascertain that appropriate action is taken on reported audit findings.

500 MANAGEMENT OF THE INTERNAL AUDITING DEPARTMENT - THE DIRECTOR OF INTERNAL AUDITING SHOULD PROPERLY MANAGE THE INTERNAL AUDITING DEPARTMENT.

510 Purpose, Authority, and Responsibility - The director of internal auditing should have a statement of purpose, authority, and responsibility for the internal auditing department.

520 Planning - The director of internal auditing should establish plans to carry out the responsibilities of the internal auditing department.

530 Policies and Procedures - The director of internal auditing should provide written policies and procedures to guide the audit staff.

540 Personnel Management and Development - The director of internal auditing should establish a program for selecting and developing the human resources of the internal auditing department.

550 External Auditors - The director of internal auditing should coordinate internal and external audit efforts.

560 Quality Assurance - The director of internal auditing should establish and maintain a quality assurance program.

300 ÉTENDUE DES TRAVAUX - LE CHAMP D'INTERVENTION DE L'AUDIT INTERNE DOIT COMPRENDRE L'EXAMEN ET L'APPRÉCIATION DE LA PERTINENCE ET DE L'EFFICACITÉ DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE DE L'ORGANISATION, ET DE LA QUALITÉ DE LA PERFORMANCE DANS L'ACCOMPLISSEMENT DES RESPONSABILITÉS CONFÉÉES.

310 Fiabilité et exhaustivité des informations - Les Auditeurs Internes doivent examiner la fiabilité et l'exhaustivité des informations financières et de gestion, ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et présenter ces informations.

320 Respect des politiques, plans, procédures, lois et réglementations - Les Auditeurs Internes doivent examiner les systèmes mis en place en vue d'assurer le respect des politiques, plans, procédures, lois et réglementations qui peuvent avoir une incidence significative sur les opérations de l'organisation et sur la présentation des informations. Ils doivent également vérifier que l'organisation s'y conforme.

330 Protection du patrimoine - Les Auditeurs Internes doivent examiner les dispositions prises pour assurer la protection des actifs et, si nécessaire, vérifier l'existence de ces derniers.

340 Utilisation économique et efficace des ressources - Les Auditeurs Internes doivent apprécier si les ressources sont utilisées de façon économique et efficace.

350 Réalisation des objectifs fixés aux activités opérationnelles et aux programmes - Les Auditeurs Internes doivent examiner les opérations de l'organisation et ses programmes afin de s'assurer que les résultats sont conformes aux objectifs fixés et de déterminer si ces opérations et programmes sont exécutés conformément aux prévisions.

400 EXÉCUTION DU TRAVAIL D'AUDIT - LE TRAVAIL D'AUDIT DOIT COMPRENDRE LA PLANIFICATION DES MISSIONS, L'EXAMEN ET L'ÉVALUATION DES INFORMATIONS RECUEILLIES, LA COMMUNICATION DES RÉSULTATS OBTENUS ET LE SUIVI.

410 Planification des missions - Les Auditeurs Internes doivent planifier chaque mission d'audit.

420 Examen et évaluation des informations - Les Auditeurs Internes doivent recueillir, analyser, interpréter les informations et documenter ce travail pour supporter les résultats de l'audit.

430 Communication des résultats - Les Auditeurs Internes doivent établir un rapport présentant les résultats de leur mission d'audit.

440 Suivi des rapports - Les Auditeurs Internes doivent effectuer un suivi pour s'assurer que des actions appropriées sont entreprises.

500 GESTION DU SERVICE D'AUDIT INTERNE - LE DIRECTEUR DE L'AUDIT INTERNE DOIT DIRIGER ET GÉRER SON SERVICE DE FAÇON APPROPRIÉE.

510 Objectif, pouvoir, compétence et responsabilité - Le Directeur de l'Audit Interne doit disposer d'un document définissant l'objectif, les pouvoirs et la responsabilité du Service d'Audit Interne.

520 Planification - Le Directeur de l'Audit Interne doit établir des plans qui permettront au Service d'Audit Interne d'exercer ses responsabilités.

530 Politiques et procédures - Le Directeur de l'Audit Interne doit définir et mettre par écrit les politiques et procédures qui guideront l'activité des Auditeurs.

540 Gestion et formation du personnel - Le Directeur de l'Audit Interne doit établir des plans de recrutement et de développement des ressources humaines du Service d'Audit Interne.

550 Auditeurs externes - Le Directeur de l'Audit Interne doit coordonner les efforts de l'Audit Interne et de l'Audit Externe.

560 Contrôle qualité - Le Directeur de l'Audit Interne doit définir et mettre en œuvre un plan de Contrôle Qualité pour évaluer les activités de son service.

- être jugé par le marché, que l'on s'appuie sur les faits, la demande, ou des signes, son offre de coopération et ses marques d'intérêt, ou ses déclarations, le recensement de sa satisfaction ;
- être jugé par vos pairs et partenaires ;
- vous juger vous-même.

Toutes sont nécessaires, mais toutes ne sont pas opportunes au même moment : nous vous fournirons un échéancier.

1. Etre jugé sur vos résultats

Il est stimulant d'être jugé sur ses résultats. Comment définir vos résultats pour les mesurer ? Quel est le résultat de votre action ? Mais à bien réfléchir, est-ce que « vos résultats » et « le résultat de votre action » sont la même chose ?

Indicateur n° 1 : (Faire) gagner de l'argent

« C'est valorisant et cela permet de placer l'Audit Interne au niveau managérial : bien sûr ce n'est pas l'Audit Interne qui réalise les gains, ce sont les audités en mettant en place les recommandations ; il en est de même pour les Dirigeants, ce n'est pas eux qui réalisent les performances, mais le management intermédiaire en mettant en œuvre leurs directives.¹ »

C'est plaisant et parfois utile.

- C'est l'objectif de certaines missions (audits chez un tiers, post-acquisitions...) et ce peut être un besoin, économique de l'entreprise ou politique de l'Audit Interne.

- On peut dire aux audités : « on s'autofinance », et aux auditeurs : tant que vous n'avez pas « vendu » vos recommandations...
- Cela répond à votre désir de contribuer directement et de le faire reconnaître : vous avez envie d'être utile, donc opérationnel et sollicité.

Mais c'est trompeur et dangereux.

- L'Audit Interne est une fonction de prévention, par un mélange de sensibilisation (« êtes-vous sûr que... ? ») et de peur du gendarme. La valeur ajoutée d'un douanier n'est pas les prises qu'il effectue, mais ce qui passerait la frontière sans acquitter de droits s'il n'était pas là. Le premier impact de l'audit ou du douanier c'est d'exister.

Son apport est indirect : apporter ce que les managers n'ont pas tous : la maîtrise de leurs opérations. Les opportunités de gains d'efficacité leur seront alors évidentes.

Votre rôle est de montrer que les pertes et les opportunités non saisies proviennent de défaillances du contrôle interne, et de donner aux managers le courage d'assumer leurs responsabilités.

- Revendiquer le mérite des gains et travailler en équipe avec les audités sont antinomiques : il est bien plus efficace de les rendre fiers des améliorations apportées.
- Il est trompeur d'additionner des réductions de risque et des gains d'efficacité.

Il est pervers de viser les gains monétaires pour décider des missions, cela oriente trop exclusivement vers les gains à court terme et quantifiables : les éléments du Besoin en Fonds de Roulement, les achats, la trésorerie, les taxes, alors qu'il y a ailleurs des risques majeurs à couvrir.

D'ailleurs la méthodologie d'audit est une approche par les risques.

¹ La Direction d'un Service d'Audit Interne, cf. bibliographie.

- les recommandations acceptées ne sont-elles pas essentiellement celles procurant des économies?
- les recommandations émises vers tel secteur, par exemple l'informatique, ne sont-elles pas essentiellement à but de conformité?

Mais inversement, sans indicateurs ni tableau de bord reflétant l'impact (et pas seulement l'utilisation des ressources ou la production en quantités et délais), sans processus permanent d'évaluation des performances (mesurées à l'aune des progrès de l'entreprise, pas seulement à l'optimisation du fonctionnement du Service), il est osé de dire que l'Audit Interne maîtrise son activité comme il recommande à chaque fonction de le faire.¹»

De plus, certaines recommandations sont à long terme, et il faudrait donc inclure les recommandations « acceptées sur le principe » même si elles ne sont pas actées. D'autres nécessitent des changements programmés d'organisation ou de systèmes. D'autres nécessitent de constituer un groupe de travail pour les étudier.

Indicateur n° 4 : Le taux de réponse dans les délais aux recommandations

Oublions l'impact direct (pas complètement quand même!) ; vous exigez un plan d'action en réponse à chaque recommandation et vous pouvez mesurer le taux de réponses dans les délais. Cela mesure bien la reconnaissance de l'Audit Interne en tant que force de proposition, en tant que *force* : on reconnaît votre force, pas nécessairement votre pertinence.

Quand ce taux est inférieur à 100%, il montre votre faiblesse, ou la résistance à l'audit. Il est donc intéressant de le calculer par

¹ La Direction d'un Service d'Audit Interne, cf. bibliographie.

secteur de l'entreprise et souvent d'en faire connaître les résultats... prudemment!

Donc à utiliser avec modération et discernement!

2. Etre jugé par le marché : la demande

Comment mesure-t-on le marché? Par la demande.

Indicateur n° 5 : Les demandes de missions

S'il y a de la demande, c'est que le produit est reconnu comme bon. Dans un premier temps il ne faut pas nuancer, seulement compter. Plus vous êtes demandé, plus vous êtes reconnu. Point!

- Le premier indicateur de Renault, PSA, Airbus Industries... c'est le nombre de voitures ou d'appareils vendus, même s'il y en a des gros et des petits, des à forte marge et des peu lucratifs.
- Ensuite on peut – on doit – affiner la mesure, mais d'abord « KISS », comme disent les américains : Keep It Short and Simple, Faire Court et Simple (ce sont les mêmes initiales que Facteurs Clés de Succès, et ce n'est pas un hasard).

Au tout début, c'est en général votre supérieur hiérarchique qui vous donne des missions. Il est ensuite révélateur que la Direction puis les opérationnels vous en demandent.

- **Si la demande est faible, cela signale que votre produit est mal perçu : à vous de l'améliorer, ou d'améliorer votre communication.**
- **Si la demande croît, si elle déborde vos moyens, si vous observez des transferts vers vous de missions habituellement confiées à l'extérieur, cela signifie que vous êtes reconnu!**

- Le risque est réel : “vous avez montré que vous êtes les rois du Contrôle Interne, écrivez donc nos procédures !”. Cette demande peut correspondre à un besoin réel de l’entreprise, notamment [quand elle est] trop petite pour disposer de toutes les compétences, et à un besoin que l’Audit Interne sait satisfaire – non par le métier des auditeurs mais par leur expérience.
- Si l’on accède à cette demande on déroge aux Normes de la profession. Il faut alors être particulièrement clair et précis sur les limites de cette action : comme pour toute action de conseil, qu’elle aboutisse à des idées, des documents ou des systèmes, la responsabilité reste aux décideurs, aux “opérationnels”. Il est très fortement recommandé de formaliser cela par écrit, tant pour les auditeurs que pour les opérationnels.¹ »

Les Normes sont essentielles, même si, l’Audit Interne n’étant pas une profession réglementée, elles ne sont pas un corps obligatoire. Il faut les utiliser car elles reflètent le consensus réfléchi de la profession ; elles énoncent des principes directeurs : ce sont des fondements sur lesquels des règles opératoires vont être élaborées et dont elles vont codifier la mise en œuvre. Mais elles ne prévoient pas forcément toutes les situations, aussi demandent-elles souvent une interprétation qu’il ne faut pas avoir peur d’entreprendre car même la Bible est commentée !

A ce propos, un conseil : lisez les *Normes pour la Pratique Professionnelle de l’Audit Interne* (cf. bibliographie), pas pour le savoir mais pour savoir vous en servir : elles sont un trésor de réflexions, d’arguments et d’autorité. Lisez-les pour réfléchir, vous faire une opinion, puis l’argumenter. Citez-les en tant que consensus réfléchi de la profession : cela a une présomption de pertinence et une autorité dont on peut se prévaloir, ce n’est pas vous tout seul qui le dites, c’est la profession.

¹ La Direction d’un Service d’Audit Interne, cf. bibliographie.

Participer à des groupes de travail qui reconçoivent tout ou partie de l’organisation (la mode est au « Business Process Reengineering »), valider des projets de procédures, élaborer des procédures – notamment dans les PME où si l’audit ne le fait pas il n’y en aura pas. Tout cela est nécessaire pour l’entreprise et de la compétence d’un auditeur interne expérimenté. Alors il faut bien sûr le faire. Mais c’est dangereux, nous venons de l’expliquer. Notre conseil : faites-le prudemment !

Bonne nouvelle : si c’est le Grand Patron qui vous le demande, vous n’avez pas besoin de toutes ces précautions. Le risque d’erreur est le même, mais pas ses conséquences : lui, il sait qu’il est et reste responsable, que vous n’êtes qu’un conseiller. Il ne sera pas tenté de se défausser sur vous de sa responsabilité – mais ne nous faites pas dire ce que nous n’avons pas dit : nous n’avons pas dit que l’erreur serait gratuite pour vous !

Donc à accepter, mais avec modération et discernement !

Indicateur n° 7 : L’acceptation des missions proposées par l’Audit Interne

Vous allez proposer des missions, et vos critères de choix vont inclure (entre autres) :

- l’importance, l’enjeu, est-ce « stratégique » ?
- l’élargissement de votre champ d’action : de l’administration aux opérations, et toutes les fonctions et Directions ;
- l’élévation des préoccupations : de la régularité-conformité à l’efficacité, la pertinence...

Si vos propositions sont bien accueillies, cela manifeste que vous êtes reconnu comme un acteur du changement et un agent de la qualité des décisions clefs de l’entreprise.

- Si votre salaire est misérable et stagnant, malgré les missions que vous avez effectuées et tout ce qu'elles ont apporté, ce n'est pas bon signe pour l'Audit Interne (ni pour vous!).
- Inversement, si le budget que vous proposez, et notamment les effectifs, est accepté par la Direction, ça prouve quelque chose!

Indicateur n° 10 : La participation aux projets et réunions importants

En corollaire de ce que nous disions il y a un moment pour les missions imprévisibles. Être appelé en « pompier » n'est flatteur que si l'accident était imprévisible. Sinon, cela dénote qu'on n'a pas mis l'Audit Interne en position de le prévoir. Si la Direction reconnaît l'Audit Interne :

- elle l'implique dans les projets importants, la stratégie, les réorganisations : elle veille à ce qu'il soit tenu bien informé;
- elle le fait participer au Comité de Direction, ou au moins le met en copie de ses comptes rendus;
- il participe à de nombreuses réunions avec les Directions opérationnelles;
- on ne s'en sert pas d'« inspecteur des travaux finis », mais de conseiller, de « force d'écoute et de proposition ».

Indicateur n° 11 : La fourniture d'experts par les Directions opérationnelles

De leur côté, les Directions opérationnelles peuvent manifester leur intérêt en étant prêtes à « payer » en nature : il n'est pas rare que le demandeur d'une mission originale soit prêt à participer si vous lui en montrez l'intérêt pour lui.

- Il vous prêtera une ou deux personnes compétentes sur le sujet, pour vous aider à préparer la mission et/ou analyser vos constats (mais évitez de mettre ces personnes en situation d'au-

- dit et donc de critique vis-à-vis de leurs collègues, amis ou rivaux, voire de leur patron ou futur patron).
- C'est avec lui que vous devez en convenir, et non avec l'intéressé, qui sera flatté mais risque d'être bloqué par son patron si vous ne l'avez pas fait.

Indicateur n° 12 : Les réunions de présentation des conclusions aux Directions opérationnelles

Les Directions opérationnelles manifestent aussi leur intérêt et leur reconnaissance de l'Audit Interne par leur participation aux réunions de clôture, ou en demandant que vous leur fassiez une présentation de vos conclusions. **Rappelez-vous, le rapport n'est pas le meilleur vecteur d'information, c'est de plus en plus par des présentations qu'on communique dans l'entreprise : l'écrit ne sert plus guère à informer mais à confirmer, et une présentation permet de poser des questions.**

En revanche, leur disponibilité lors des entretiens préliminaires (entre la décision d'auditer et l'arrivée chez les audités) témoigne davantage de l'intensité de leurs préoccupations que de la reconnaissance de votre fonction.

Indicateur n° 13 : L'accueil par les audités et leur coopération

Dès que vous mènerez une deuxième mission dans une même entité (sur le même sujet ou sur un autre) vous pourrez mesurer votre cote.

N'attendez quand même pas l'enthousiasme. Ce n'est pas comme quand vous rentrez chez vous en fin de journée et que le chien se précipite vers vous en criant « papa, papa, papa », ou le chien en aboyant « ouah, ouah, ouah, ouah ». Mais c'est tout aussi palpable!

Etre l'objet d'une étude de marché provoque des réactions autres que faire une étude de marché ! Ça ne vous rappelle pas tous vos audits, quand les audités vous disent « oui mais chez nous c'est pas pareil, ça ne s'applique pas » ?

Indicateurs n° 15 et 16 : Nos clients (d'une part les audités, d'autre part les commanditaires) sont-ils satisfaits ? Comment pouvons-nous mieux les satisfaire

En fait, mais c'est aussi comme pour tous vos audits, il ne s'agit pas d'évaluer les auditeurs, les personnes, mais « les processus et les systèmes », et plus exactement de se poser deux questions : « **Nos clients sont-ils satisfaits ?** », les questionnaires post-audit mesurent la reconnaissance, et « **Comment pouvons-nous mieux les satisfaire ?** », les questionnaires post-audit sont un outil de pilotage :

- quelles prestations améliorer, quels moyens mettre en place ?
- quelle est la source des réticences des audités alors que techniquement c'était OK ?
- le niveau de perturbation est-il supportable ?
- le produit – Rapport & Recommandations – convient-il ?
- détecter les motifs d'insatisfaction avant que les relations se dégradent ;
- mettre fin aux incidents et aux « critiques souterraines ».

C'est aussi un outil de communication : les audités apprécient ce professionnalisme et cette confiance (annoncer dès le début de la mission cette inversion des rôles) et la DG voit que l'Audit Interne s'applique l'obligation de transparence (et voit sa cote).

La Direction d'un Service d'Audit Interne (cf. bibliographie) fournit deux questionnaires, un pour les audités et un pour les commanditaires, dont vous pouvez vous inspirer : ils sont repris en annexe à ce chapitre. Quelques remarques :

- Les questions doivent porter sur l'impact sur les clients, pas sur son origine – ne pas demander aux audités, encore moins aux commanditaires, d'analyser les méthodes ou la méthodologie de l'Audit Interne.
- Nous croyons que la méthode des questionnaires est bonne pour les audités. Vous aurez seulement à chaque fois à vous poser la question : qui sont-ils ? Faut-il inclure tous les gens que j'ai rencontré ? Même ceux que je n'ai vu qu'une fois ? En revanche, nous pensons que la technique des entretiens est préférable pour les commanditaires, mais avec des questions prévues : utilisez le questionnaire comme guide d'interview.
- Nous avons trouvé une variante intéressante dans le n° d'avril 98 de Internal Auditor : pour chaque question, mais nous ne savons pas combien il y en a, deux sous-questions sont posées, à noter chacune de 1 à 5 (sans oublier n/a !) : « est-ce important pour vous ? » et « quelle est votre satisfaction ? ». L'Audit Interne se pilote alors avec la règle : avoir une note de satisfaction supérieure ou égale à la note d'importance.
- Et comme nous vous l'avons dit quand nous parlions de la communication de l'Audit Interne (chapitre 3), ne commencez pas trop tôt, attendez d'être bon.

5. Etre jugé par vos pairs et partenaires

Il y en a de différentes sortes. Tout d'abord les professionnels de votre métier, et s'il n'y a pas d'autre auditeur interne dans votre entreprise il y a les Commissaires aux Comptes. Ensuite, les destinataires de vos rapports, vos interlocuteurs, vos partenaires dans l'amélioration de l'entreprise : pour communiquer avec eux, mettez-vous à leur niveau, que ce soit pour vous une ascension ou une descente. Enfin, les responsables de l'entreprise avec lesquels vous êtes en concurrence pour les ressources : un autre type de partenariat !

Ci-dessous leur positionnement par rapport à la création du Service :

Année, semestre

1,1	1,2	2,1	2,2	3,1	3,2
-----	-----	-----	-----	-----	-----

- La qualité des rapports
- (Faire) gagner de l'argent
 - La coopération avec les CAC
 - Le taux de réponses dans les délais aux recommandations
 - Le taux de mise en œuvre des recommandations
 - L'acceptation des missions proposées par l'Audit Interne
 - L'absence de demande de faire autre chose que de l'audit
 - La satisfaction des moyens et du budget demandé
 - La participation aux projets et réunions importants
 - Les réunions de présentation des conclusions aux Directions opérationnelles
 - L'accueil par les audités et leur coopération
 - Les enquêtes de satisfaction
 - Les demandes de missions
 - L'amélioration du contrôle interne
 - La fourniture d'experts par les Directions opérationnelles
 - Les demandes d'assistance technique, de conseil et d'interventions préventives
 - La fonction pépinière/vivier
 - Se juger soi-même

7. Vous juger vous-même

Il y a donc diverses mesures, mais qui va prononcer le jugement? VOUS! C'est une question d'INDEPENDANCE.

C'est comme dans les missions : il y a un faisceau d'indicateurs, mais qui tranche et conclut? VOUS!

Qui, dans l'entreprise, dit le vrai? Qui peut attester que les risques sont maîtrisés et que la pérennité de l'Audit Interne est maintenant assurée? VOUS!

Vous êtes le Responsable de l'Audit Interne, vous êtes l'Arbitre, et aujourd'hui vous sifflez la fin de la partie « Créer un Audit Interne ».

- Vous observez que vous maîtrisez votre métier sur le triple plan technique, gestion du temps et relationnel.
- Vous estimez qu'on n'est plus à l'époque des pionniers.
- Vous affirmez qu'on est arrivé à maturité.
- Vous jugez que le moment est venu de coucher par écrit le fonctionnement de l'Audit Interne : ses procédures, ses tours de main, ses ambitions, ses valeurs. En termes techniques : sa Charte et son Manuel d'Audit.

Vous avez créé un Audit Interne!

BIBLIOGRAPHIE

1. Banque mondiale, « Rapport d'évaluation du Projet National de la Recherche Agricole du Mali », 9 novembre 1993.
2. BARBIER, Etienne (1996), « L'Audit Interne Permanence et Actualité » les Editions d'Organisation.
3. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de France (1984), « Appréciation du Contrôle Interne », CNCC Edition, Paris
4. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de France (1991), « les Sondages en Audit » CNCC Paris
5. COOPERS & LYBRAND et IFACI (1998), « La Nouvelle Pratique du contrôle interne », les Editions d'Organisation.
6. FREYCHE, Michel « Risques financiers et systèmes de contrôle interne » in IFACI- 1995, RFAI N°127, page 18.
7. GERBIER, Alain (1994), « la Charte d'Audit, support d'une légitimité », IFACI
8. HELLRIEGEL, SLOCUM, WOODMAN (1997), « Management des Organisations», Nouveaux Horizons.
9. IER, « Rapport de la mission d'audit de la reforme institutionnelle de l'IER », 1997.
10. IER, « Revue à mi-parcours du Projet National de la recherche Agricole », décembre 1997.
11. IER, « Proposition de Programme d'Appui à l'IER », juillet 1998.
12. IFACI – IAS (1995), « des Mots pour l'Audit », IFACI.
13. IFACI (1997), « Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit interne »
14. JORAS, Michel (1996), « Les Fondamentaux de l'Audit », Editions Préventique.

15. LE GORREC, Pierre « Il faut pouvoir être impertinent avec pertinence » in IFACI-1996, RFAI N° 131, page 09.
16. LELARGE, Gérard (1989), « Organisation et gestion de l'Entreprise » Editions C.L.E.T.
17. LEMANT, Olivier (1995), « La conduite d'une Mission d'Audit Interne, Edition Dunod.
18. LEMANT, Olivier (1999), « Créer, organiser et développer l'Audit Interne », Edition Maxima.
19. RAFFEGEAU, Jean – DUFILS, Pierre – MENONVILLE, Didier (1994), «L'Audit financier », Presses Universitaires de France.
20. RENARD, Jacques (1998), « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », les Editions d'Organisation.
21. SAMBO, Amadou « rôle du conseil d'administration dans la mise en œuvre du contrôle interne dans une société anonyme : cas la SNE du Niger » mémoire de fin d'études CESAG décembre 1999.
22. SARDI, Antoine (1993), « Audit et Inspection Bancaire : Tome 1 l'Audit interne », Editions AFGES.
23. VAURS, Louis « Audit, instrument de la direction Générale ou bras séculier du comité d'audit ? » in IFACI- 1996, RFAI N°128, page 12.
24. VAURS, Louis « La nouvelle définition tire l'audit interne vers le haut » in IFACI-2000, RFAI N° 150, page 06.

BIBLIOGRAPHIE

Banque mondiale, « Rapport d'évaluation du Projet National de la Recherche Agricole du Mali », 9 novembre 1993.

BARBIER, Etienne (1996), « L'Audit Interne Permanence et Actualité » les Editions d'Organisation.

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de France (1984), « Appréciation du Contrôle Interne », CNCC Edition, Paris

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de France (1991), « les Sondages en Audit » CNCC Paris

COOPERS & LYBRAND et IFACI (1998), « La Nouvelle Pratique du contrôle interne », les Editions d'Organisation.

FREYCHE, Michel « Risques financiers et systèmes de contrôle interne » in IFACI- 1995, RFAI N°127, page 18.

GERBIER, Alain (1994), « la Charte d'Audit, support d'une légitimité », IFACI

HELLRIEGEL, SLOCUM, WOODMAN (1997), « Management des Organisations », Nouveaux Horizons.

IER, « Rapport de la mission d'audit de la réforme institutionnelle de l'IER », 1997.

IER, « Revue à mi-parcours du Projet National de la recherche Agricole », décembre 1997.

IER, « Proposition de Programme d'Appui à l'IER », juillet 1998.

IFACI – IAS (1995), « des Mots pour l'Audit », IFACI.

IFACI (1997), « Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit interne »

JORAS, Michel (1996), « Les Fondamentaux de l'Audit », Editions Préventique.

LE GORREC, Pierre « Il faut pouvoir être impertinent avec pertinence » in IFACI-1996, RFAI N° 131, page 09.

LELARGE, Gérard (1989), « Organisation et gestion de l'Entreprise » Editions C.L.E.T.

LEMANT, Olivier (1995), « La conduite d'une Mission d'Audit Interne, Edition Dunod.

LEMANT, Olivier (1999), « Créer, organiser et développer l'Audit Interne », Edition Maxima.

RAFFEGEAU, Jean – DUFILS, Pierre – MENONVILLE, Didier (1994), «L'Audit financier », Presses Universitaires de France.

RENARD, Jacques (1998), « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », les Editions d'Organisation.

SAMBO, Amadou « rôle du conseil d'administration dans la mise en œuvre du contrôle interne dans une société anonyme : cas la SNE du Niger » mémoire de fin d'études CESAG décembre 1999.

SARDI, Antoine (1993), « Audit et Inspection Bancaire : Tome 1 l'Audit interne », Editions AFGES.

VAURS, Louis « Audit, instrument de la direction Générale ou bras séculier du comité d'audit ? » in IFACI- 1996, RFAI N°128, page 12.

VAURS, Louis « La nouvelle définition tire l'audit interne vers le haut » in IFACI-2000, RFAI N° 150, page 06.