



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES
SUPERIEURES EN GESTION



INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

DIPLÔME D'AUDIT INTERNATIONAL ET CONTROLE
D.E.S.S - *Diplôme de 3^e cycle*

12^e Promotion

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

Thème:

La pratique de l'audit interne à l'Office du NIGER

Bibliothèque du CESAG



108466

Sous la direction de :

Monsieur Nicolas KOUVAHEY,

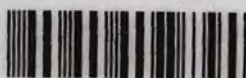
Gérant du Cabinet Nik Audit du MALI

Présenté par:

Abdoulaye CESSIMAN

M0149AUDIT02

2



Février 2002

REMERCIEMENTS

A travers ce mémoire, nous voudrions remercier tous ceux qui, de Près ou de loin nous ont apporté leurs soutiens.

L'ambassade royale des Pays-Bas pour avoir accepté de financer le coût de notre formation ;

La direction de l' Office du Niger et tout le personnel pour leur compréhension ;

Monsieur Nicolas KOUVAHEY et le personnel du cabinet NIK-Audit pur leur disponibilité ;

Une mention spéciale à Monsieur Moussa Yazı, sous-directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité pour sa disponibilité et ses précieux conseils

Nous voudrions témoigner notre reconnaissance à nos camarades de la 12è promotion du cycle audit pour leur franche collaboration.

SIGLES ET ABREVIATIONS

AFD	: Agence Française de développement
AI	: Audit Interne
AN	: Assemblée Nationale
BAC	: Baccalauréat
BAJI	: Bureau des Affaires Juridiques et Informatique
BPCGS	: Bureau programmation Contrôle Gestion et Suivi
CA	: Conseil d'Administration
CESAG	: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CFA	: communauté Financière Africaine
CF	: Cahier Français
CG	: Contrôle de Gestion
CI	: Contrôle Interne
CTSP	: Comité de Transition pour le Salut du Peuple
DAF	: Direction Administrative et Financière
DGA	: Directeur Général Adjoint
EPIC	: Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial
FRAP	: Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
IFACI	: Institut Français des Auditeurs et Consultants internes
IIA	: Institute of Internal Auditors
MDRE	: Ministère du Développement Rural et de l'Eau
OHADA	: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
ON	: Office du Niger
PCPS	: Projet Centre de Prestations de Service
PDG	: Président Directeur Général
PME	: Petites et Moyennes Entreprises
QCI	: Questionnaires de Contrôle Interne
QPC	: Questionnaires de Prise de Connaissance

RFAI	: Revue Française d'Audit Interne
RM	: République du Mali
SYSCOA	: Système Comptable Ouest Africain
TFFA	: Tableaux des Forces et Faiblesses Apparentes
URDOC	: Unité Recherche Développement Observatoire du Changement
USA	: United States of America

CESAG-BIBLIOTHEQUE

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

Figure n° 1 : Structure d'un grand groupe pratiquant l'Audit centralisé avec Spécialisation	35
Figure n° 2 : Structure d'un grand groupe pratiquant l'Audit centralisé sans spécialisation	36
Figure n° 3 : Structure d'un grand groupe pratiquant l'Audit décentralisé	37
Figure n° 4 : Structure PME (élémentaire)	38
Figure n° 5 : Structure PME simple	39
Figure n° 6 : Modèle d'analyse	56
Figure n° 7 : Position hiérarchique de l'audit interne	74
Figure n° 8 : Organisation de l'audit interne	76
Figure n° 9 :Ancien organigramme de l'audit interne	77
Figure n° 10 : Réorganisation de l'Audit Contrôle de gestion	98
Figure n° 11 : Eclatement de l'Audit et du CG en deux entités distinctes	99
Figure n° 12 : Nouvel organigramme de l'Audit interne	100
Tableau n° 1 : Indicateurs des mesures des variables	58
Tableau n° 2 : Caractéristique et répartition de l'échantillon	61
Tableau n° 3 : Synthèse des forces et faiblesses et des risques encourus	93
Tableau n° 4 : Esquisse d'un plan d'audit	106

TABLE DES MATIERES

Dédicace	I
Remerciement	II
Sigles et abréviations	III
Liste des figures et tableaux	V
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'AUDIT INTERNE	6
CHAPITRE I – CONCEPTS , OUTILS ET FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE	8
Section 1 : Généralités sur l'audit interne	8
1. 1 Définitions	8
1. 2 Les objectifs de l'audit interne	10
1. 3 Les normes professionnelles de l'audit interne	11
1. 3.1 L'indépendance	12
1. 3.2 La compétence professionnelle	12
1. 3.3 L'étendue des travaux	12
1. 3.4 L'exécution du travail d'audit	13
1. 3.5 La gestion du service d'audit	13
1. 4 Les différents types d'audit interne	13
1. 4.1 Les audits de comparaison	14
1. 4.2 Les audits d'opinion	14
1. 5 Domaines d'activité de l'audit interne	15
Section 2 : Les outils de l'audit interne	16
2. 1 Les outils de collecte de l'information	16
2. 1 1 Les questionnaires de prise de connaissance	16
2. 1 2 L'interview	16
2. 1.3 L'observation physique	17
2. 2 Les outils descriptifs	17
2. 2.1 Le diagramme de circulation	17

2. 2.2	La piste d'audit	18
2. 3	Les outils de diagnostic	18
2. 3.1	Les questionnaires de contrôle interne	18
2. 3.2	Le tableau des forces et faiblesses apparentes	18
2. 4.	Les outils de validation	19
2. 4.1	Le sondage statistique	19
2. 4.2	La circularisation	19
2. 4.3	La reconstitution	19
2. 5	Les outils de formalisation des travaux	19
2. 5.1	Le papier de travail	20
2. 5.2	La feuille de révélation et d'analyse des problèmes	20
Section 3 Le fonctionnement d'un service d'audit interne		20
3. 1	La conduite d'une mission d'audit interne	20
3. 1.1	La phase de préparation	21
3. 1.2	La phase de réalisation	23
3. 1.3	La phase de conclusion	24
3. 2	La communication de l'auditeur	25
3. 3	L'efficacité d'un service d'audit interne	26
3. 3.1	Les conditions d'efficacité d'un service d'audit interne	26
3. 3.2	La mesure de l'efficacité de l'audit interne	28
3. 3.3	Les critères d'évaluation de l'audit interne	29
CHAPITRE II LES FACTEURS CONTINGENTS DE L'AUDIT INTERNE		31
Section 1 L'organisation de l'audit interne		31
1. 1	Les missions assignées à l'audit interne	31
1. 1.1	L'évaluation du contrôle interne	32
1. 1.2	L'évaluation de l'efficacité de l'organisation	32
1. 2	Le positionnement	33
1. 2.1	Le rattachement au PDG ou au DGA	33
1. 2.2	Le rattachement au comité d'audit	33
1. 3	Les différents types de structures d'audit interne	34
1. 3.1	Cas des grands groupes pratiquant un audit centralisé	34

1. 3.2	Cas des grands groupes pratiquant un audit décentralisé	37
1. 3.3	Cas des entreprises moyennes	38
1. 4	Les moyens de l'audit interne	40
1. 4.1	La charte d'audit interne	40
1. 4.2	Le manuel d'audit interne	42
1. 4.3	Les moyens matériels	43
1. 4.4	Les moyens humains	43
1. 4.5	Les moyens financiers	46
1. 5	La planification des activités	47
1. 5.1	Le plan pluriannuel	47
1. 5.2	Le planning	49
1. 5.3	Le reporting	50
Section 2 L'environnement de l'audit interne		50
2. 1	Le contrôle de gestion	50
2. 2	Les acteurs de l'audit interne	51
2. 3	Le contrôle interne	52
CHAPITRE III – METHODOLOGIE D'APPROCHE		55
Section 1 Le modèle d'analyse		55
1. 1	La construction du modèle	56
1. 2	La détermination des indicateurs de mesure	57
Section 2 La procédure d'échantillonnage et le méthode de collecte des données		61
2. 1	La procédure d'échantillonnage	61
2. 2	Les outils de collecte des données	62
2. 3	La méthode d'analyse des résultats	63

DEUXIEME PARTIE : PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A L'ON	65
CHAPITRE I – MISE EN ŒUVRE DE L'AUDIT INTERNE A L'OFFICE DU NIGER	67
Section 1 – Présentation et organisation de l'Office du Niger	67
1. 1 - Historique et cadre juridique	67
1. 2 - Les missions de l'Office du Niger	69
1. 3 - Les sources de financement	69
1..4 - Organisation interne	70
1. 5 - Les organes de gestion	72
Section 2 – Conception et application de l'audit interne à l'ON	73
2. 1 La structure organisationnelle de l'audit interne	73
2. 2 La position hiérarchique et les attributions	73
2. 3 Organisation de l'audit interne	75
2. 4 Les animateurs de l'audit interne	77
2.5 Les moyens et les outils de l'audit	78
2. 6 La conduite des missions d'audit	78
2. 7 Le contrôle interne	79
2. 8 Les réalisations de l'audit interne	80
2. 9 La communication de l'auditeur	81
CHAPITRE II – ANALYSE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE	82
Section 1 – Les points forts	82
1. 1 La position hiérarchique	82
1. 2 La prise de conscience de la nécessité de la fonction	83
1. 3 La reconnaissance de la portée de l'audit interne	83
1. 5 Points de vue des structures de contrôle externe	84
1.5 Existence d'un budget	84

Section 2 – Les faiblesses	85
2. 1 Perception du concept	85
2. 2 La structure organisationnelle	85
2. 3 Les attributions	86
2. 4 La conduite des missions d’audit	86
2. 5 Les moyens et les outils	87
2. 6 Absence de plan d’audit	88
2. 7 Le contrôle interne	89
2. 8 Le système de communication	91
2. 9 Autres contraintes	91
CHAPITRE III – PROPOSITIONS ET PLANS D’ACTION	97
Section 1 – Organisation de l’audit interne	97
1. 1 La structure organisationnelle	97
1. 2 Les objectifs et les missions de l’audit interne	107
1. 3 Le rattachement de l’audit interne	102
1. 4 Le champ d’intervention	103
1. 5 – Rôle des membres de l’équipe	104
Section 2 – Fonctionnement de l’audit interne	104
2. 1 – La planification des activités	108
2. 2 – La charte d’audit	108
2. 3 – Le manuel d’audit interne	109
2. 4 – Formation continue et renforcement des capacités	109
2. 5 – Mise en place d’un système de communication	110
2. 6 – Mise en place d’un système d’évaluation de l’audit interne	111
2. 7 – Déroulement des missions d’audit interne	115
Section 3 – Amélioration du contrôle interne	115
3. 1 – Le manuel de procédure	116
3. 2 – Le système comptable	117
Conclusion générale	
Bibliographie	
Annexes	

INTRODUCTION GENERALE

Contexte :

Au lendemain des indépendances, la plupart des pays africains ont adopté comme choix politique le socialisme. Ainsi les projets de société de la vie économique issus de ces choix étaient la gestion étatique des entreprises. Ces projets dans leur grande majorité sont devenus inefficaces eu égard au développement spectaculaire de ces dernières années, des technologies de communication, de l'informatique, de l'Internet et les mutations socio-politiques qui ont eu comme effet le développement de l'économie sur le plan mondial. Ce développement bien que salubre n'est pas sans conséquence car il a entraîné dans son sillage des risques liés aux problèmes de gestion.

La majorité des entreprises maliennes du secteur public et parapublic dont l'Office du Niger objet de notre étude à l'instar de leurs homologues des pays africains, n'a pas échappé aux turbulences de cette nouvelle donne dont elle reste fortement tributaire. Ainsi, l'on a assisté à des contre performances qui ont eu pour corollaire des déséquilibres structurels des ressources et emplois mettant du coup en exergue la nécessité d'entreprendre des actions correctives.

Face à une telle situation, c'est à dire l'échec de la gestion étatique de la vie économique, l'Etat malien pour juguler la crise a pris des mesures politiques et financières en accord avec ses partenaires au développement. Ces mesures se sont traduites concrètement par l'adhésion au programme d'ajustement structurel censé être le remède miracle pour sortir de l'ornière sous la bannière de la Banque Mondiale et du Fonds Monétaire International. Le programme d'ajustement structurel devait permettre le désengagement de l'Etat des secteurs jugés non stratégiques au profit des opérateurs privés.

Cependant, l'ajustement structurel tant vanté, a été un échec. En effet, à l'enthousiasme qui a précédé l'adoption du programme s'est substituée la

désillusion car les contre performances ont persisté mettant en péril l'existence des unités.

Dans un environnement caractérisé aujourd'hui par :

La globalisation transcendant les barrières frontalières ;

La concurrence aveugle et la recherche des profits énormes qui imposent des regroupements d'entreprises ;

La délocalisation pour amoindrir les coûts d'approche des produits ;

L'intégration sous régionale offrant des débouchés certains ;

La bonne gouvernance avec ses exigences de transparence dans la gestion, la conduite des affaires à l'Office du Niger impose une véritable culture de gestion dont le Président Directeur général doit s'approprier.

Problématique :

L'Office du Niger a connu sa dernière restructuration en 1994 avec l'adoption d'un nouvel organigramme qui prévoit une Direction audit/CG. Si sur le plan de la production agricole, des résultats probants ont été enregistrés eu égard au programme de réhabilitation et d'entretien du réseau hydraulique, il n'en demeure pas moins que des problèmes existent sur le plan de la gestion dont les principaux sont les suivants :

- La non application effective des procédures de gestion avec comme conséquence le gaspillage des ressources;
- La non maîtrise du système comptable entraînant des retards dans la production des états financiers ;
- L'inadaptation de la structure organisationnelle entraînant un dysfonctionnement des fonctions essentielles ;
- La non maîtrise de certaines charges de fonctionnement entraînant des tensions de trésoreries.
- Les difficultés de mobilisation de la redevance eau principale ressource de l'ON limitant le niveau d'exécution des programmes d'entretien du réseau hydraulique.

Au nombre des principales causes qui sont à l'origine de ces problèmes, on peut citer :

- Le pilotage a vue
- Le dysfonctionnement des outils de gestion (audit interne, contrôle de gestion) ne permettant pas l'assise d'un système de gestion approprié;
- la désarticulation du système d'information entraînant des incertitudes dans les prises de décision;
- la politisation de la gestion

Ces différents problèmes font courir des risques de dérapage. Pour éviter cet état de fait, il nous semble opportun de structurer l'audit dans sa conception actuelle et de le renforcer. La structuration de la fonction d'audit suivant les normes et les principes théoriques reconnus et admis est à notre sens l'une des opportunités à saisir pour sauvegarder les acquis fragiles.

Cependant dans un environnement en perpétuel mouvement où les risques croissent au rythme des événements socio-politiques et où chaque organisation cherche par toutes les méthodes à se maintenir et à se développer avec les moyens de bord, comment l'audit interne en tant qu'outil de gestion peut-il être mis en œuvre pour assurer l'Office du Niger contre les problèmes ci-dessus évoqués? D'où le thème de notre étude « la pratique de l'audit interne à l'ON ». Pour donner une réponse à la question posée, nous tenterons de répondre spécifiquement aux questions suivantes :

Au plan théorique

En quoi consiste l'audit interne ?

Quels sont les outils de l'audit interne ?

Quels sont les facteurs caractéristiques de l'audit interne

Au plan pratique :

Comment l'Office du Niger est-il organisé ?

Comment l'audit interne est-il conçu et appliqué à l'Office du Niger ?

L'organisation et le fonctionnement actuel de l'audit interne permettent-ils de garantir l'ON contre les risques de gestion ?.

Objectifs :

A travers cette étude, nous nous proposons de montrer d'une manière générale l'intérêt que revêt un service d'audit interne bien structuré et organisé à l'Office du Niger sur lequel peut s'appuyer la Direction Générale pour la maîtrise des risques d'une part, et d'autre part de diagnostiquer le système de l'audit interne à l'ON.

Particulièrement nous visons les objectifs suivants :

- Montrer l'importance de l'audit interne dans une organisation stratégique telle que l'ON ;
- Présenter les outils et les facteurs d'influence de l'audit interne ;
- Faire l'état des lieux de par l'analyse de la pratique de l'audit à l'Office du Niger ;
- Proposer des solutions d'amélioration.

Intérêt de l'étude :

Pour l'Office du Niger :

Face aux menaces qui se profilent à l'horizon, la dynamisation de la fonction audit interne peut apporter des solutions. En effet la Direction Générale peut faire reposer ses décisions sur les analyses et recommandations de l'audit interne. En ce qui concerne le personnel, les demandes d'appui de l'audit interne peut contribuer à améliorer leur gestion.

Pour nous même :

Approfondir nos connaissances théoriques et pratiques de la fonction d'audit sous différents aspects ;

Réaliser un vœu consistant à effectuer des études post-universitaires dont le couronnement aboutira à la rédaction d'un mémoire à partir des connaissances théoriques acquises.

Pour le lecteur :

L'exploitation de ce modeste travail permettra à coup sûr au lecteur de se familiariser avec les concepts de l'audit interne et de se défaire des susceptibilités qui l'animent quant à la perception de la fonction.

Plan d'approche :

Le présent mémoire est composé de deux parties :

Une première partie consacrée à la revue de littérature et intitulée cadre théorique de l'audit interne.

Elle comporte trois chapitres :

Chapitre I : Concepts, outils et fonctionnement de l'audit interne

Chapitre II : Les facteurs contingents de l'audit interne

Chapitre III : Approche méthodologique

Une deuxième partie consacrée à l'audit interne à l'Office du Niger et intitulée : Pratique de l'audit interne.

Elle se compose également de trois chapitres.

Chapitre I : Mise en œuvre de l'audit interne à l'Office du Niger ;

Chapitre II : Analyse de la pratique de l'audit de l'Office du Niger ;

Chapitre III : Propositions et plans d'action .

PREMIERE PARTIE

CADRE THEORIQUE DE L'AUDIT INTERNE

INTRODUCTION

Le rythme des mutations économiques, sociologiques, et environnementales fait courir des risques aux organisations aussi bien du secteur public que privé. Face aux incertitudes et aux turbulences, le souci majeur des chefs d'entreprise réside dans la recherche d'outils de gestion permettant ne serait-ce que donner une assurance raisonnable quant au bon fonctionnement de leurs organisations.

Pour la maîtrise des risques, plusieurs outils de gestion s'offrent aux managers dont l'audit interne. En effet celui-ci apparaît comme l'outil indispensable pour s'assurer que les actions de l'organisation sont conformes aux stratégies, aux politiques des managers et aux principes préalablement définis.

La pratique de l'audit interne n'est pas sans difficultés. La compréhension des concepts de la fonction, le choix des outils, des moyens et le type d'organisation adopté sont autant de facteurs dont la non maîtrise peut rendre la fonction inefficace.

Pour lever certaines de ces difficultés, nous nous proposons dans cette première partie de situer et de clarifier les concepts, les outils et le fonctionnement de l'audit interne.

CHAPITRE I CONCEPTS, OUTILS ET FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE

La compréhension des concepts fondamentaux est un préalable à la pratique de toute discipline pour éviter les confusions. Partant, à travers ce chapitre nous visons les objectifs de clarification de ces concepts par les généralités, les outils et le fonctionnement d'un service d'audit interne.

SECTION 1 : Généralités sur l'audit interne:

La définition de l'audit interne, les objectifs, les normes professionnelles pour la pratique de la fonction, les différents types d'audit ainsi que les domaines d'activités constitueront l'ossature de la présente section.

1. 1 - Définitions :

L'évolution rapide du concept de l'audit interne est telle qu'il est hasardeux de lui donner une définition unique. En effet, bien que la fonction soit relativement récente, elle a connu une évolution fulgurante eu égard aux turbulences de l'économie mondiale. Partant, il convient pour mieux cerner le concept d'adopter une démarche prudente par approche successive du contenu de l'audit interne.

« 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'informations» (RENARD 1998 : 61).

Cette définition comporte des insuffisances car elle présente l'audit interne comme un « dispositif » au lieu d'une fonction. En outre, elle n'évoque pas l'indépendance de l'audit interne.

Selon APEC, in RENARD (1998 : 61) « réalisé par un service de l'entreprise, l'audit interne consiste à vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées.

Cette autre définition reste évasive. Les règles édictées par la société dont il est question ne sont pas définies. Elle se confine en la vérification des standards (Audit de conformité/régularité).

Pour RAFFEGEAU, DUFILS, MENONVILLE (1994 : 11) « l'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et gérer une entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction générale de l'entreprise et indépendant des autres activités » .

Cette définition par rapport aux précédentes a le mérite d'évoquer l'indépendance de l'audit interne et sa position hiérarchique. Pour autant elle demeure incomplète si l'on s'en tient à l'évolution de la fonction d'audit et par ricochet aux objectifs et missions assignés à l'audit interne.

Pour Vaurs (2000 : 6) « L'audit interne est une fonction 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 contribuer 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 ».

De cette définition, on peut retenir les apports d'amélioration suivants :

Assistance au management :

Elle se traduit par la pertinence des recommandations sur lesquelles le management doit s'appuyer pour les prises de décisions et les orientations futures. La perception de l'audit comme une fonction de surveillance au sens péjoratif du terme fait place à un rôle de conseil.

Création de la valeur ajoutée :

L'exercice de la fonction d'audit interne au sein des organisations doit permettre à un moment donné de mesurer les améliorations apportées c'est à dire les changements qualitatifs et quantitatifs.

Maîtrise des risques :

La pratique de l'audit interne est tournée maintenant vers la maîtrise des risques et de leurs anticipations

Respect des principes :

Il s'agit du respect des normes édictées par les organisations professionnelles.

Assurance raisonnable:

La pratique de l'audit interne ne peut que donner une assurance raisonnable quant à la maîtrise des risques . Autant dire que l'auditeur a une obligation de moyens et non une obligation de résultat.

Cette définition est plus complète que les précédentes car elle permet d'appréhender clairement le rôle de l'audit interne dans sa dynamique et par conséquent retient notre attention dans le cadre de notre étude.

1-2 Les Objectifs de l'audit interne :

L'auditeur interne, dans le cadre de l'exercice de sa fonction joue un rôle de conseiller. Il assiste le management dans l'accomplissement efficace de ses responsabilités en lui fournissant des analyses, des recommandations et des commentaires pertinents examinés. L'audit interne doit couvrir toutes les activités et fonctions de l'organisation .

A ce titre il se doit également d'apporter assistance aux opérationnels pour la mise en oeuvre effective de la politique globale de l'organisation dégagée par le management. L'assistance qu'apporte l'auditeur interne au management

et aux opérationnels se conçoit à travers un système d'organisation qu'est le contrôle interne. Pour l'atteinte des objectifs, l'auditeur interne va se charger de détecter les dysfonctionnements et porter un jugement sur le contrôle interne.

A ce propos GERBIER (1994 : 24) ; LEMANT (1995 : 43) ne disaient-ils pas que les objectifs essentiels de l'audit interne sont :

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

1. 3 - Les Normes professionnelles de l'audit interne :

Le cadre de réflexion, de promotion, de formation et d'échange de l'audit interne est régi par des organisations professionnelles telles que l'I.I.A et l'IFACI. Ces organisations ont élaboré et publié des normes professionnelles à la pratique de l'audit interne. Il s'agit des références devant guider l'auditeur dans l'exercice de sa fonction et dont l'inobservation constituerait un frein à la déontologie et à l'éthique. Selon IFACI (1997), on distingue cinq normes générales et vingt cinq normes spécifiques. Les objectifs poursuivis à travers l'élaboration des normes professionnelles sont :

- L'amélioration de la pratique de la profession ;
- L'orientation des auditeurs dans leur démarche ;
- La précision des rôles et les responsabilités de l'audit interne vis à vis des différents acteurs ;
- La définition des critères d'organisation et de fonctionnement de l'audit interne.

Les cinq normes générales se présentent comme suit :

1.3.1 L'indépendance :

Suivant l'esprit de cette norme, les auditeurs ne doivent pas être impliqués dans la gestion courante des organisations qu'ils sont appelés à auditer pour éviter d'être juge et partie. L'indépendance implique également la position hiérarchique qu'occupe l'auditeur dans l'organisation. Celui-ci doit être à un niveau hiérarchique lui permettant d'avoir accès à toutes les informations et à toutes les fonctions et d'exprimer librement ses opinions.

L'objectivité et l'honnêteté doivent être les traits de caractère des auditeurs. Les situations douteuses, conflictuelles où ils se sentiraient incapables de porter un jugement honnête au risque de se compromettre eux-mêmes sont à éviter.

1.3.2 La compétence professionnelle :

Cette norme requiert non seulement une formation académique adéquate mais également une expérience professionnelle prouvée.

Le responsable de l'audit interne pour ce faire doit s'assurer que la compétence technique et la formation générale des auditeurs sont d'un niveau compatible avec les audits à effectuer. Pour chaque mission à effectuer, le responsable de l'audit doit prendre soin de designer des agents possédant collectivement les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires pour mener correctement les travaux d'audit.

1.3.3 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.

Par rapport à cette norme, les travaux de l'Audit Interne doivent couvrir toutes les activités et fonctions de l'organisation. Les vérifications doivent porter principalement sur :

- La fiabilité et l'exhaustivité des informations ;

- Le respect des politiques, plans, procédures, lois et règlements ;
- La protection du patrimoine ;
- L'utilisation économique et efficace des ressources ;
- La réalisation des objectifs fixés ;

1.3.4 L'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 la documentation pour soutenir les résultats. Le service d'Audit en fin de mission élabore le rapport d'Audit présentant les résultats et se charge également du suivi des recommandations pour s'assurer que des actions appropriées ont été entreprises.

1.3.5 La gestion du service d'audit interne :

Le Directeur de l'audit interne doit diriger et gérer son service de façon appropriée. Cette norme engage la responsabilité de l'auditeur interne quant à la gestion du service d'audit interne afin de s'assurer que :

Le travail d'audit interne répond aux objectifs généraux et responsabilités du service d'audit ;

Les ressources du service d'audit interne sont utilisées de façon efficace

Le travail d'audit est exécuté conformément aux normes pour la pratique professionnelle des normes.

1. 4 – Les différents types d'audit:

Par différents types d'audit, il faut comprendre la distinction entre les audits de comparaison et les audits d'opinion. Cette distinction est faite pour retracer l'histoire de l'audit interne . Dans la pratique, ces différentes notions sont indissociables et doivent être intégrées à l'occasion de chaque mission (Barbier,1996 :27).

1.4.1 Les audits de comparaison :

Il s'agit de la bonne application des règles internes et externes suivant des référentiels. Dans ce cas, on trouve l'audit de conformité et l'audit de régularité selon JORAS (1993 : 83).

- **L'audit de conformité :**

L'auditeur va s'assurer que tous les dispositifs mis en place pour l'application des règles internes de l'entreprise en matière de sécurité sont appliqués et fonctionnent parfaitement. L'auditeur considérera alors, l'organigramme, les procédures etc.

- **Audit de régularité :**

La comparaison ici est faite avec la réglementation extérieure. L'auditeur va s'assurer que la politique générale définie par les autorités, les lois, décrets, arrêtés, conventions sont appliqués convenablement et l'entreprise ne fonctionne pas dans l'illégalité.

1.4.2 Les audits d'opinions :

Ils sont apparus avec l'évolution de la fonction d'audit (assistances et conseils au management) qui ne se limite plus au seul cadre traditionnel de comparaison entre les pratiques et les référentiels. L'auditeur doit procéder par une approche permettant de donner une opinion sur la qualité des règles, des décisions et de la politique du management sans avoir la prétention de l'auditer. A ce niveau on rencontre, selon Renard (1998) et Collins & Valin (1992):

- **L'audit d'efficacité :**

L'auditeur va s'assurer que la qualité des dispositifs mis en place permet la maîtrise des opérations et l'efficacité de l'organisation : c'est dire à l'atteinte des objectifs. En somme l'auditeur va donner son opinion sur l'opportunité du dispositif du contrôle interne.

- **Audit de management :**

L'audit de management consiste pour l'auditeur à observer les choix et les décisions du management, mesurer leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou incohérences.

- **Audit de stratégie :**

C'est une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec l'environnement externe pour vérifier la cohérence globale.

1-5 – Domaine d'activité de l'audit interne :

Parler de domaine d'activité de l'audit interne, c'est faire allusion à la couverture des activités de l'organisation. L'audit interne ne saurait se limiter aux seuls aspects comptables et financiers car il concerne la globalité de l'entreprise (Barbier 1996 :33). Ce cadre traditionnel doit être franchi pour prendre en compte toutes les activités susceptibles d'engendrer des risques pouvant entacher la pérennité de l'organisation. A ce sujet, Renard (1998 : 43) disait qu'en vertu de l'application des règles d'universalité, l'audit interne recouvre toutes les activités de l'entreprise. Pour la couverture de l'ensemble des activités de l'organisation, l'audit interne a recours au dispositif mis en place par le management qu'il a la charge d'évaluer. Ainsi, l'audit interne couvre toutes les fonctions de l'entreprise d'où la notion d'audit « opérationnel » consistant à l'analyse des risques et déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations Dayan& al (1999 :884).

Après avoir étudié les généralités sur l'audit interne, nous nous proposons dans la section suivante d'aborder les outils nécessaires pour la pratique de la fonction

SECTION 2 – LES OUTILS DE L'AUDIT INTERNE :

L'auditeur interne, pour apprécier la qualité du dispositif du contrôle interne dispose de plusieurs outils. Selon Loup-rouff (2001 :14) , Lemant(1995) et Renard (1998 :173), ces outils présentent trois caractéristiques :

Ils ne sont pas utilisés systématiquement. Le choix est fonction du but poursuivi ;

Ils ne sont pas spécifiques à l'audit interne ;

Au cours d'une même recherche, deux ou plusieurs outils peuvent être utilisés pour le même objectif.

2 . 1 – Les outils de collecte de l'information :

Ce sont les questionnaires de prise de connaissance, les interviews et l'observation physique.

2.1.1 Les questionnaires de prise de connaissance (Q.P.C) :

Il s'agit des questions que l'auditeur se pose sur l'entité à auditer. Ces questions ont trait à la connaissance socio-économique, au contexte organisationnel et au fonctionnement afin de se familiariser avec l'entité. Elles ont pour but l'orientation, la prévision des moyens à mettre en œuvre et la présélection des cibles de la mission (Loup-rouff 2001 :14).

2.1.2 L'interview :

C'est un outil qui est fréquemment utilisé par l'auditeur pour ses missions. Selon Lemant (1995 : 181), c'est une technique de recueil d'informations qui permet l'explication et le commentaire et donc apporte une plus – value importante à la collecte des informations factuelles et des éléments d'analyse et de jugement.

Malgré cette importance, l'interview ne saurait être le seul outil utilisé lors d'une mission d'audit. Il doit l'être conjointement avec d'autres outils suivant les objectifs recherchés.

Il est important de faire remarquer que l'interview doit se passer dans une atmosphère de collaboration et n'est pas un interrogatoire dans lequel le

rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur (Renard1998 :181 et Maders1994 :98).

Ces mêmes auteurs ajoutent que pour réaliser une bonne interview, l'auditeur doit respecter 5 règles fondamentales.

- Respect de la voie hiérarchique ;
- Rappel de la mission et de ses objectifs ;
- Points des anomalies et points faibles ;
- Adhésion de l'audit aux conclusions de l'interview avant toute publication ;
- Conservation de l'approche système.

2.1.3 L'observation physique :

L'observation physique constitue un outil précieux pour l'auditeur dans le cadre de ses missions. A ce titre, il doit saisir toutes les occasions pour aller sur le terrain pour des constats. Pour la CNCC (1992 :15) et Loup-Rouff (2001 :14), l'observation physique est le moyen le plus efficace pour démontrer l'existence d'un actif et sa pratique exige 3 conditions :

- Elle ne doit pas être clandestine ;
- Elle ne doit pas être ponctuelle ;
- Elle doit toujours être validée car incertaine.

2. 2 – Les outils descriptifs :

Ils concernent les diagrammes de circulation et la piste d'audit.

2.2.1 Les diagrammes de circulation :

Selon Loup-Rouff (2001 :14 « Les diagrammes de circulation (flow-chart) sont des schémas de circulation de l'information qui permettent à l'auditeur d'améliorer sa perception de l'entreprise vis à vis du flux des documents et / ou des biens et de la localisation des principaux points de contrôle ». l'utilisation des diagrammes de circulation facilite la compréhension dans

des organisations où le processus est complexe et permet de mettre en évidence les faiblesses des procédures.

2.2.2 La piste d'audit :

C'est un outil qui permet de retracer un document, une action en partant du point d'arrivée et en remontant à sa source. La piste d'audit est à la fois un dispositif de contrôle interne et un outil à la disposition de l'auditeur interne.

2. 3 – Les outils de diagnostic :

Les outils de diagnostic sont composés des questionnaires de contrôle interne et le tableau des forces et faiblesses apparentes.

2.3.1 Les questionnaires de contrôle interne :

Cet outil a pour objectif de guider l'auditeur dans son travail d'analyse afin de lui permettre, en toute objectivité de déceler les dysfonctionnements et d'en discerner les causes réelles (Loup-Rouff,2001 :15)

Les questionnaires de contrôle interne permettent d'évaluer le dispositif du contrôle interne de l'organisation à travers des questions relatives à l'organisation existante.

2.3.2 Le tableau des forces et faiblesses apparentes :

Il est appelé aussi tableau d'identification des risques. Le TFFA est établi au cours de la phase préparatoire de la mission et donne une vue d'ensemble des forces et faiblesses présumées ou réelles, par rapport aux procédures et règles existantes. Selon Maders (1994 :132), « le TFFA a pour objectif de mettre en évidence les points à priori positifs : les forces du domaine et les points à priori négatifs : points faibles ».

2. 4 – Les outils de validation :

Ils concernent le sondage statistique, la circularisation et la reconstitution.

2.4.1 Le sondage statistique :

Selon Renard (1998 :180) et Loup-Rouff (2001 :15), le sondage statistique est une méthode 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. Le sondage statistique pour qu'il soit fiable et réponde aux attentes doit remplir trois conditions essentielles.

- Homogénéité de la population :
- Accessibilité de la population :
- Prélèvement aléatoire de l'échantillon :

Dans tout les cas pour l'auditeur interne lorsqu'un phénomène n'est pas exceptionnel et se répète il faut agir. Selon Renard (1998 : 180) « L'auditeur interne ne doit pas exiger un degré de confiance très élevé dès lors qu'un phénomène n'est pas exceptionnel. Il doit faire l'objet d'analyse approfondie ».

2.4.2 La circularisation (ou confirmation directe) :

Elle consiste à obtenir auprès des contreparties concernées des preuves externes relatives à des soldes, des opérations, des informations.

2.4.3 La reconstitution :

C'est l'établissement d'un résultat à partir d'élément réel. Elle sert à évaluer la fiabilité du système.

2. 5 – Les outils de formalisation des travaux :

Le papier de travail et la feuille de révélation et d'analyse de problème constituent l'ossature des outils de formalisation des travaux.

2.5.1 Le papier de travail :

C'est le support obligatoire de tout constat, de toute observation. Il doit être numéroté, référencé. Ces numéros et références doivent être croisés avec les documents correspondants du dossier d'audit Maders (1994 :94).

2.5.2 La feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP) :

La FRAP est un document de travail synthétique qui signale un dysfonctionnement en indiquant la nature du problème, les faits, les causes, les conséquences et les recommandations pour y remédier. Cet outil d'analyse est très efficace et facilement utilisable (Maders,1994 :94). La FRAP a cependant des particularités par rapport aux autres outils. En effet selon Lemant (1995 : 96) « La FRAP attire l'attention sur les conséquences des dysfonctionnements et les recommandations de l'auditeur, plus que sur les faiblesses elles mêmes ». Pour ce faire, elle sera peu utilisée en audit de conformité où il s'agit de rendre compte des diligences effectuées et d'attester du respect ou non des règles édictées, de relever des anomalies, d'effectuer des redressements.

Par contre elle sera fréquemment utilisée en matière d'audit de régularité pour montrer les risques entraînés par le non respect des règles et en matière d'efficacité pour montrer les coûts des dysfonctionnements.

SECTION 3 – LE FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE :

Dans le cadre de son fonctionnement, l'audit interne est amené à conduire des missions, à communiquer et à être évalué. Partant nous nous proposons dans cette section d'étudier ces aspects.

3. 1 – Conduite d'une mission d'audit interne :

La méthode de l'audit interne repose sur une démarche pratique qui est constituée d'étapes et de règles à respecter en vue de progresser en ordre vers un résultat. A ce titre, la conduite de la mission d'audit obéit à plusieurs phases (Joras 1996, Lemant 1995 et Renard 1998). C'est différentes phases sont :

- La phase de préparation ;
- La phase de réalisation ;
- La phase de conclusion.

3.1.1 La phase de préparation :

La phase de préparation est composée de l'ordre de mission et de l'étape de familiarisation avec l'organisation.

• L'ordre de mission :

Selon Lemant (1995 : 35) « 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 imminente des auditeurs ». Cette définition appelle de notre part les observations suivantes :

- L'auditeur interne ne décide pas de lui même de ses missions ;
- L'ordre de mission doit provenir d'une autorité compétente au cas où la mission de planning;
- L'ordre de mission doit être porté à la connaissance de tous ceux qui sont concernés par la mission.

A partir des observations ci-dessus, se dégagent deux fonctions essentielles : une fonction de mandat et une fonction d'information (Renard 1998 : 226). Pour que les fonctions ci-dessus soient remplies, l'ordre de mission doit mentionner obligatoirement la désignation du mandat et sa signature, l'indication des noms des mandataires et essentiellement l'objet de la mission, la méthodologie à utiliser et la durée de la mission.

• Etape de familiarisation :

Elle se décompose en trois séquences : La prise de connaissance du domaine à auditer, l'identification des zones à risques, la définition des objectifs.

▪ La prise de connaissance :

Elle est essentielle dans la démarche de l'auditeur car elle permet selon (Lemant1995 :43 ; Joras 1996:48)

- D'avoir dès le départ une bonne vision d'ensemble des contrôles internes spécifiques de la fonction ou du processus audité ;
- D'identifier les problèmes essentiels concernant les sujets de la fonction à auditer;
- La collecte des rapports d'audit antérieur et autres analyses ou études d'organisation ;
- D'éviter d'omettre des questions importantes et qui sont pour le management des préoccupations d'actualité ;
- L'organisation des opérations d'audit.

Au cours de la prise de connaissance de l'entité à auditer selon Lemant (1995 : 43), l'auditeur va procéder d'une manière pratique à la collecte des informations comme suit :

- La recherche de tout élément de définition, de reconnaissance, d'analyse de l'activité à cerner, dans des supports proposés à l'entreprise ;
- L'identification des bases documentaires de l'entreprise ;
- L'identification des méthodes de gestion et des systèmes d'information propres à l'entité auditée ;
- La pratique d'interviews préliminaires à des fins de connaissance et d'opinion sur le domaine revu avec les opérationnels concernés par l'audit.
- L'établissement d'un organigramme de l'entité auditée, ou son obtention et sa vérification ;
- L'analyse des définitions de fonctions des postes de l'organigramme complétées par les caractéristiques de leurs titulaires.

Toutes les informations recueillies doivent être classées dans un dossier pour constituer la partie descriptive de la mission

▪ **Identification des risques :**

A partir de la collecte des informations, il s'agit pour l'auditeur d'identifier ou de repérer les zones susceptibles de comporter des risques. D'après Renard (1998 : 238) cette phase est essentielle car elle va permettre à l'auditeur de construire son programme non seulement en fonction des menaces qui pèsent mais également en fonction des dispositifs mis en place pour y faire face. A cette étape, le questionnaire de prise de connaissance, l'observation physique le diagramme de circulation seront utilisés comme outils.

▪ **La définition des objectifs :**

C'est la suite logique de la prise de connaissance et de l'identification des zones à risques. En effet lors des phases précédentes, l'auditeur a pu se faire une opinion sur la nature des travaux à réaliser. Ainsi il va définir et proposer le champ d'application de sa mission. Selon Renard (1998 : 243) « la définition des objectifs est un contrat passé avec l'audité et qui va préciser les objectifs et le champ d'application de la mission ». Ceci est valable pour les missions programmées.

La phase de préparation prend fin par l'élaboration du rapport d'orientation qui définit et formalise les axes d'investigation de la mission et ses limites (Lemant 1995 :73).

3.1.2 La phase de réalisation :

Après la phase de préparation qui a permis d'élaborer le rapport d'orientation, la phase de réalisation va consister à effectuer des travaux sur le terrain.

• **Réunion d'ouverture :**

Elle ne marque pas le début de la mission qui a été déjà faite par des visites de courtoisie, mais le début des opérations contenues dans le rapport d'orientation. Lors de la réunion, l'auditeur va présenter son programme à l'audité.

- **Le programme d'audit :**

Il est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission. C'est un document interne du service dans lequel l'on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches. Le programme d'audit contient l'ensemble des travaux que les auditeurs vont effectuer pour vérifier la réalité des forces et faiblesses apparentes.

- **Le travail sur le terrain :**

Le travail sur le terrain consiste pour l'auditeur à exécuter les tâches contenues dans le programme d'audit. C'est ici qu'intervient certains outils de l'audit interne (FRAP, interviews QCI) etc.

3.1.3 La phase de conclusion :

Une fois le travail de terrain terminé, l'auditeur revient au bureau avec l'ensemble de sa documentation et commence ensuite la rédaction du projet de rapport, la réunion de clôture et de validation et enfin la rédaction du rapport final (Joras 1996 :51).

- **Le projet de rapport :**

C'est un document incomplet car selon Renard (1998 : 271) les observations qu'il contient n'ont pas encore fait l'objet d'une validation générale et ensuite il ne comprend pas les réponses des audités sur les interpellations faites.

- **La réunion de clôture :**

L'auditeur va porter à la connaissance des audités ses principales conclusions et recommandations avec toutes les preuves pour validation. C'est l'occasion également d'encourager l'audité à prendre des mesures correctives.

- **Le rapport d'audit :**

C'est le document le plus important émis par l'audit, et qui engage le responsable de la fonction (Lemant 1995 : 119). C'est un document solennel qui communique, aux principaux responsables concernés pour action et à la

Direction pour information, les conclusions de l'audit. Il met l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès.

- **Le suivi du rapport d'audit :**

Le rapport d'audit comprend des recommandations qui ont besoin d'être suivi pour permettre de mesurer l'efficacité et par conséquent d'améliorer les audits ultérieurs. Ainsi deux méthodes de suivi sont proposés par Renard (1998 : 289).

- **La méthode française :**

Dans cette conception, le suivi des recommandations est exercé par l'auditeur lui même. Pour ce faire l'auditeur a la possibilité de revenir sur le terrain pour voir le sort réservé aux recommandations ou procéder par envoi d'un questionnaire auquel il est répondu par l'audité. Dans tous les cas, l'état d'exécution des recommandations est consigné dans un document qui sera considéré comme le point final de la mission d'audit.

- **La méthode anglo-saxonne :**

Pour cette conception, la production du rapport d'audit met fin à la mission d'audit interne. Le suivi des recommandations ne relève pas de l'audit interne mais plutôt de la hiérarchie qui doit prendre ses responsabilités. L'audité quelques temps après la production du rapport adresse une note indiquant l'état d'exécution des recommandations suivant le plan d'action

3. 2 - La communication de l'Auditeur :

Dans le cadre de l'exercice de ses fonctions, l'auditeur est amené à échanger avec différents acteurs dont le champ d'évolution est couvert par ses activités. C'est dire toute l'importance que revêt la communication comme support pour émettre les différents messages. Selon IFACI(1997:41) 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.

La communication de l'audit s'effectue de l'intérieur comme de l'extérieur selon BARBIER (1996 : 124) ; LEMANT (1999 : 47).

- **La communication à l'extérieur :**

L'affiliation aux organisations professionnelles telles que l'I.I.A, IFACI, qui réglementent la profession et l'améliorent constamment peut favoriser des échanges d'expériences, de travaux et des mises à niveaux .

la participation de l'auditeur aux forums et séminaires spécialisés favorise également des rencontres enrichissantes.

- **La communication à l'intérieur :**

Elle s'effectue à deux niveaux : entre auditeurs d'une part et entre auditeurs et audités d'autre part.

La communication entre auditeurs répond au soucis d'harmonisation des méthodes de travail adoptées au sein du service et contenu dans le manuel de travail. En ce qui concerne la communication entre auditeurs et audités elle répond au souci du bien fondé des missions de l'audit, de la validation des recommandations et de leurs mises en oeuvre effective.

Cette communication peut se faire par certains moyens tels que : La charte d'audit, le journal de l'entreprise s'il existe, le rapport d'activité du service audit interne etc.

3. 3 - L'efficacité d'un service d'Audit Interne :

Par efficacité ici, nous entendons les conditions à remplir pour que le service d'audit puisse jouer pleinement son rôle, la mesure de l'efficacité de l'audit interne et les critères d'évaluation de l'audit interne

3.3.1 Les conditions d'efficacité d'un service d'audit interne :

. Selon Renard (1998 : 350), ils existent deux conditions qui doivent être remplies simultanément: les conditions culturelles et les conditions matérielles.

- **Conditions culturelles :**

Elles ont trait à l'environnement de l'audit interne. Il s'agit de la sensibilisation au contrôle interne, la culture d'audit et de la bonne image des auditeurs.

- **Une sensibilisation au contrôle interne :**

Les missions d'audit ne seront efficaces que lorsque le management et l'ensemble du personnel se seront appropriés du contrôle interne et attendrons de l'auditeur une assurance permanente pour l'adapter et l'améliorer.

- **Une culture d'Audit :**

C'est un environnement dans lequel les auditeurs internes sont considérés comme de véritables partenaire, sollicités, demandés et à tous les niveaux de la hiérarchie. Une telle culture conditionne l'efficacité de la fonction.

- **Une bonne image :**

La pertinence des recommandations et le professionnalisme dont font montre les auditeurs internes seront le gage de leur bonne image.

- **Conditions matérielles :**

Elles se rapportent aux objectifs, à la méthodologie et au plan de communication.

- **Fixation d'objectifs précis :**

Il s'agit de la fixation d'objectifs précis qui acquièrent l'adhésion de l'ensemble des acteurs d'où la nécessité d'un plan d'audit.

- **Une méthodologie rigoureuse :**

Il s'agit pour l'auditeur de maîtriser les techniques et les méthodes de l'exercice de la fonction et de se donner les moyens pour parvenir à l'efficacité dans l'appréciation du contrôle interne.

▸ **Un bon plan de communication :**

Le plan de communication permet à l'audit interne de bien connaître ses clients et leurs attentes.

3.3.2 La mesure de l'efficacité de l'audit interne :

Il s'agit de mesurer les performances du service audit interne par son évaluation et ce, suivant l'application des règles d'universalité, en vertu de laquelle toutes les fonctions de l'entreprise doivent être auditées. RENARD (1998 : 353). Dans la pratique deux cas de figures se présentent :

• **L'Audit décentralisé :**

L'efficacité est mesurée ici par le service central pour se rassurer sur la qualité des interventions et la pertinence des recommandations et suggérer ce qu'il y a lieu de faire pour des améliorations.

• **L'Audit centralisé :**

Dans ce cas de figure, RENARD (1998 : 355), propose deux solutions.

La première solution consiste à faire auditer l'audit interne par des auditeurs externes. Cette solution peut apporter des améliorations significatives eu égard à leur connaissance de l'environnement de l'entreprise et également ils utilisent des outils équivalents à ceux utilisés par l'auditeur interne et bénéficient de possibilité de comparaisons enrichissantes avec d'autres entreprises. Cette première solution présente des inconvénients liés :

- Au champ d'application de l'audit interne, sa méthodologie, ses objectifs qui sont souvent différents et vont créer pour l'auditeur externe des difficultés d'appréciation dans certains domaines.
- A la démarche qui risque de créer dans l'esprit de certains au sein de l'entreprise une confusion entre audit interne et audit externe.

En ce qui concerne la deuxième solution, il s'agira de faire appel à un responsable d'audit interne, dans une entreprise comparable et non

concurrente et à charge de revanche. C'est un échange d'expériences où chacun va regarder d'un œil neuf ce qui se passe chez le voisin.

3.3.3 Les critères d'évaluation de l'audit interne :

Au cours de la revue d'audit, on examine particulièrement les aspects suivants RENARD (1998 : 354).

- Le profil et la compétence des auditeurs ;
- L'exhaustivité du plan d'audit et sa réalisation ;
- L'application des standards d'audit interne ;
- La méthodologie ;
- la qualité des rapports d'audit et la mise en application des recommandations ;
- la qualité du manuel d'audit interne et des guides d'audit ;
- L'appréciation de l'audit interne par le management.

Selon le même auteur, la qualité de l'audit interne est traditionnellement appréciée suivant les critères du contrôle interne suivants :

- La définition convenable de la mission d'audit interne dans une charte et sa conformité aux normes professionnelles ;
- Une bonne connaissance des normes de l'I.I.A. par les auditeurs et leur application dans les actions.
- Les objectifs de la fonction d'audit; c'est à dire un plan d'audit construit rigoureusement et une planification des missions mettant en oeuvre les objectifs.
- L'adaptation des moyens au plan.
- Les moyens quantitatifs en hommes ;

Et surtout les moyens qualitatifs : qualité à l'entrée dans la fonction, formation professionnelle.

- Existence d'un système d'information et de pilotage permettant de connaître le suivi du plan, la mise en oeuvre des recommandations, et le suivi des budgets ;
- La formalisation dans un manuel d'audit des procédures de travail et leur conformité avec les normes professionnelles.
- L'adaptation de l'organisation ;

- Le rattachement au plus haut niveau et analyse des postes d'auditeurs.

A travers ce chapitre, nous retenons que la fonction d'audit interne a évolué au rythme du développement de l'économie. En effet, du cadre traditionnelle des audits de comparaison basés sur des aspects comptables et financiers, la tendance s'est élargie maintenant vers des audits d'opinion prenant ainsi en compte l'ensemble des activités des organisations. Pour cerner ces activités, l'auditeur doit opérer un choix judicieux et adapté des outils pour être efficace lors des missions de contrôle.

CHAPITRE II LES FACTEURS CONTINGENTS DE L'AUDIT INTERNE :

D'après FAYOL, in Renard (1998 :128) on ne contrôle que ce qui est organisé avec la compréhension que le mot « contrôle » signifie maîtrise. Autant l'audit interne pour être efficace doit intervenir sur des entités disposant d'un minimum d'organisation. Autant, il doit être lui même structuré et évolué dans un environnement favorable à la réalisation des missions qui lui sont assignées. C'est pourquoi nous nous proposons d'étudier dans ce chapitre l'organisation et l'environnement d'un service d'audit interne.

SECTION 1 – ORGANISATION :

L'organisation est un élément particulièrement important en audit interne car sans elle l'audit interne se trouve dépourvu d'un maillon essentiel du dispositif du contrôle interne.

1. 1 Les Missions assignées à l'audit interne :

Suivant la nature des domaines d'intervention, l'auditeur interne est appelé à effectuer des missions de conformité et de régularité ou des missions tournées vers l'efficacité. Ainsi l'audit joue dans un premier cas un rôle traditionnel de contrôle et dans un second cas un rôle de conseil.

Il est important de faire remarquer que chaque organisation est responsable de son contrôle interne et de son efficacité. L'auditeur interne, à travers son programme, apporte, d'une manière discontinue, une analyse approfondie, un œil neuf et des axes d'amélioration.

Selon IFACI (1990 :13), L'audit interne a deux missions essentielles :

1.1.1 Evaluation du contrôle interne et proposition des améliorations :

L'évaluation du contrôle interne va porter sur les points spécifiques suivants
L'examen de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières et opérationnelles, ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et présenter ces informations ;

L'examen des systèmes établis 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 ;

L'examen des dispositions prises pour protéger le patrimoine et, si nécessaire, vérifier l'existence des actifs.

1.1.2 Evaluation de l'efficacité de l'organisation :

Elle concerne les aspects suivants :

Appréciation de l'utilisation économique et efficace des ressources, l'adéquation des moyens aux objectifs, l'adaptation des structures et la qualité des moyens pour l'atteinte des objectifs.

L'examen des opérations et les programmes de l'organisation auditée, afin de s'assurer que les résultats sont conformes aux objectifs fixés, aux activités opérationnelles et déterminer si les opérations et programmes sont exécutés conformément aux prévisions.

L'appréciation de la pertinence des objectifs, c'est à dire leur degré d'ambition et de faisabilité, ainsi que leur cohérence avec les finalités de l'organisation.

Les missions assignées à l'audit interne sont très importantes . Elles constituent une variables d'influence de la pratique de l'audit interne . En effet, l'efficacité d'un service d'audit interne est tributaire de la clarté, de la pertinence , de la concision des missions assignées .

En revanche des missions mal définies et inadaptées affectent la pratique de la fonction et par conséquent ne permet pas de mesurer l'efficacité de l'organisation et de l'évaluation du contrôle interne .

1. 2 – Le positionnement :

Le positionnement de l'audit interne dans l'organisation est capital pour la réussite de sa mission. L'auditeur pour avoir accès à toutes les fonctions pour l'accomplissement de ses missions doit être rattaché à une personne possédant suffisamment de compétence et d'autorité dans l'organisation. Selon IFACI (1998 : 55) « Le service d'audit interne doit être situé à un niveau hiérarchique qui lui permet d'exercer ses responsabilités ».

La position de l'audit interne dans l'organisation est fonction de la volonté de ceux qui sont à l'origine de sa création. On rencontre plusieurs types de positionnements.

1.2.1 Rattachement du service d'audit interne au PDG ou au DG

C'est le niveau de rattachement qu'on rencontre généralement dans les organisations. Selon IFACI et Arthur Andersen (1995 : 24), 58% des sociétés interrogées ont leur service d'audit interne rattaché directement au Président Directeur Général ou au Président du Conseil d'Administration. Ce type de rattachement présente l'avantage pour l'auditeur d'être indépendant et d'avoir un champ d'investigation plus large et de la prise en compte des recommandations faites lors des missions d'audit. Cependant l'indépendance dont bénéficie l'audit est relative car agissant sur ordre du management qui peut être amené à accorder des priorités sur tel ou tel aspect.

1.2.2 Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit :

C'est une pratique que l'on trouve couramment aux USA selon Barbier (1996 :55). Le comité d'audit étant composé d'administrateurs indépendants, compétents, le service d'audit interne lui est rattaché pour éviter l'influence du management quant à l'élaboration du programme d'audit et la conduite des travaux. Dans ce cas de figure, l'audit interne apparaît comme une

structure extérieure à l'organisation et peut créer une crise de confiance avec le management.

Le rattachement de l'audit interne est un facteur déterminant pour l'accomplissement des missions qui lui sied. L'auditeur interne suivant l'importance que lui donne ceux qui sont chargés de sa création peut être rattaché au comité d'audit, au Président Directeur Général ou Directeur Général ou à une Direction opérationnelle. De ces différentes positions, il y aura nécessairement des avantages et inconvénients comme déjà évoqués. Le rattachement de l'audit interne au comité d'audit ou au Président Directeur Général permet à la fonction d'avoir une autorité suffisante et un champ d'investigation plus large pour la conduite des travaux. En outre, il permet au responsable de la structure d'être un partenaire privilégié de la haute hiérarchie et par conséquent de partager les choix stratégiques de l'organisation.

Par contre l'audit interne rattaché à une Direction opérationnelles limiterait le chargé de la fonction dans ses analyses et critiques. Comme on le voit, la position hiérarchique influence la pratique de l'audit interne.

1. 3 – Les différents types de structures d'audit interne :

Selon Renard (1998 : 296), Barbier(1996 :51-52) et Dayan & al (1999 :896) l'adoption d'une structure d'audit interne est fonction de la dimension de l'entreprise et le choix d'un audit centralisé ou décentralisé. Trois cas de figure sont proposés :les grands groupes pratiquant un audit centralisé, les grands groupes pratiquant un audit décentralisé et les structures simples.

1.3.1 Cas des grands groupes pratiquant un audit centralisé :

Dans ce cas de figure, les groupes adoptent une structure d'organisation centralisée en fonction de la spécialisation ou de la polyvalence des auditeurs.

Dans la formule de spécialisation, l'équipe d'audit interne est partagée en missions ou services, avec un responsable à la tête de chacune de ces

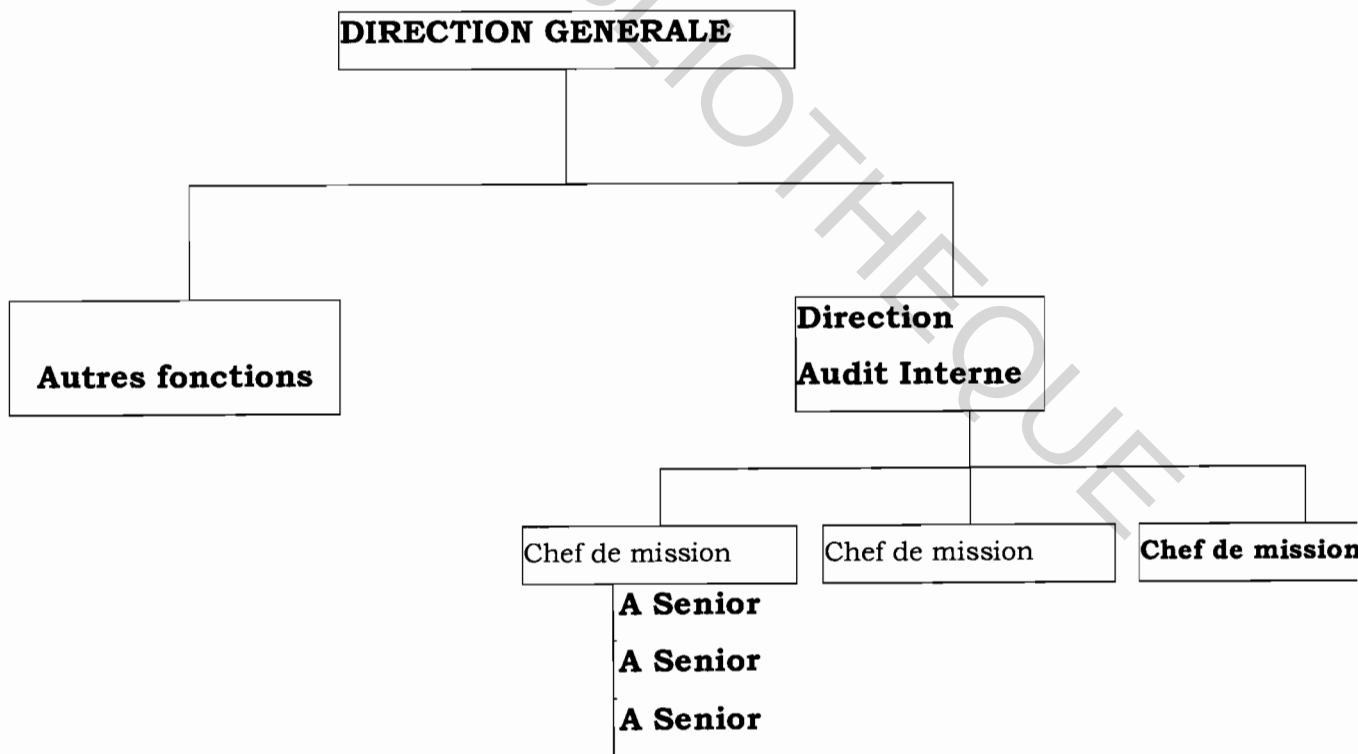
sections : le chef de mission. Chacune de ces missions regroupe les auditeurs de même formation et qui ont à exercer leurs activités dans un secteur spécifique (sciences, informatique, finances, industries etc.) Barbier(1996 :52) ; Renard(1998 :98). Cette structure présente des avantages et inconvénients. Au nombre des avantages, on peut citer :

- L'intégration facile des spécialistes au sein de l'organisation ;
- L'étendue du champ d'application de l'audit interne à toutes les fonctions de l'entreprise ;
- Le même interlocuteur pour chaque responsable correspondant à sa spécialité ;

Comme inconvénients on peut citer :

- La nuisance à l'unité du service ;
- Exigence des échanges de compétences d'une mission à l'autre ;
- Difficulté de recrutement des auditeurs en cas de départ.

Figure n° 1 : Structure grand groupe pratiquant l'audit centralisé avec spécialisation



Source : Renard (1998 : 299)

:

Dans la formule de polyvalence, l'audit interne a une culture polyvalente. Elle se rencontre en général dans les entreprises mono-culturelles. D'après Renard (1998 : 300) « dans cette organisation on ne trouve pas de missions prédéterminées et chaque chef de mission n'a pas sous sa responsabilité un effectif précis et permanent d'auditeurs. A l'occasion de chaque mission, on compose l'équipe en fonction des possibilités et des capacités de chacun compte tenu des objectifs à atteindre. Cette structure présente les avantages suivants :

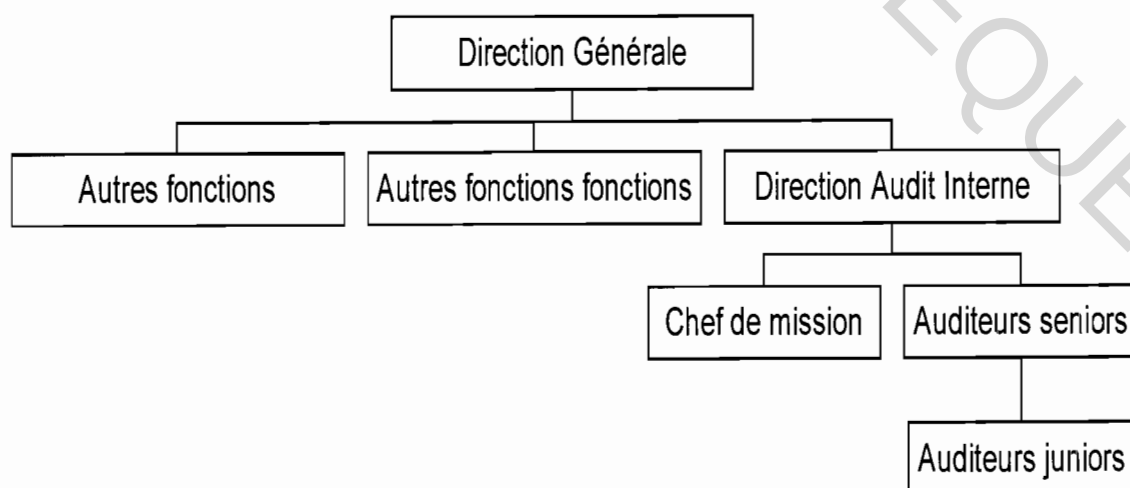
- Elle permet un fonctionnement plus intégré ;
- Elle facilite les progrès méthodologiques et enrichit les auditeurs par des échanges d'expérience ;
- Elle rend plus aisée la gestion interne du personnel du service.

Comme inconvénient on peut retenir :

- L'appel à des spécialistes extérieurs lorsqu'il s'agit de gérer des missions exigeant des connaissances spécifiques ;
- Elle ne favorise pas l'extension du champ d'application de l'audit interne.

Figure n° 2 :

**Structure grand groupe pratiquant l'audit
centralisé sans spécialisation**



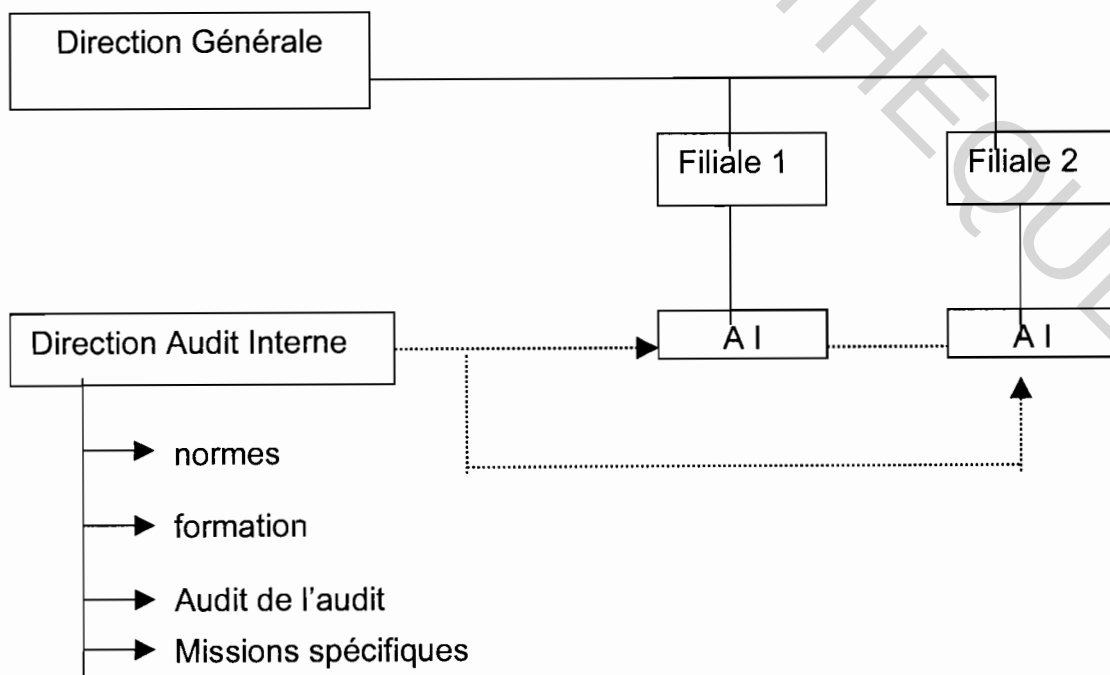
Sources : Renard (1998 : 300)

1.3.2 Cas des grands groupes pratiquant un audit décentralisé :

La décentralisation suppose délégation de pouvoir aux démembrements de l'audit central au niveau des filiales. Le rôle de l'audit central se ramenant à la coordination et au développement de la fonction audit dans son ensemble. Selon Renard (1998 : 300). « L'audit décentralisé implique l'existence d'un service central d'audit interne auquel sont traditionnellement affectées quatre missions précises ».

- La définition des normes de travail s'imposant à toutes les structures ;
- La définition de la politique et des moyens de la politique de formation professionnelle ;
- L'audit des services décentralisés par le service central ;
- La réalisation des missions spécifiques ou confidentielles.

Figure n° 3 :
Structure grand groupe
pratiquant l'audit décentralisé



Sources : Renard (1998 : 301)

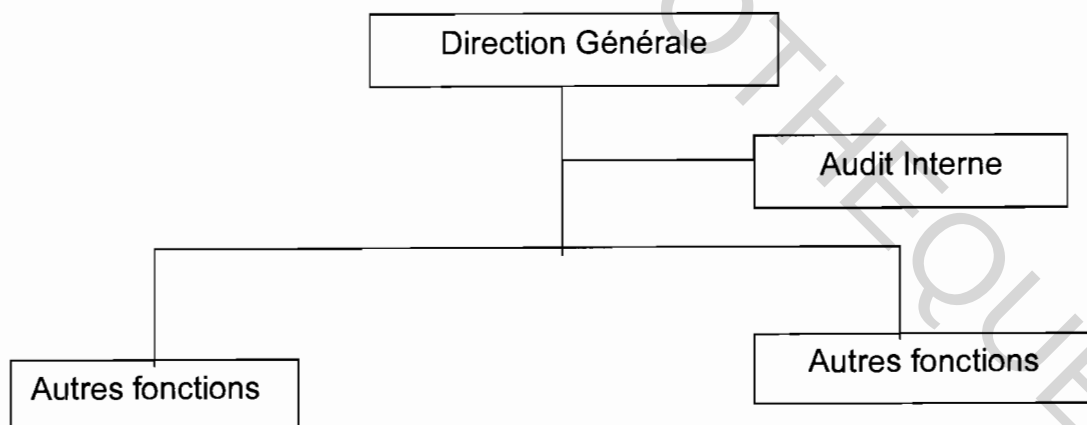
1.3.3 Cas des entreprises moyennes :

On y rencontre la structure élémentaire et la structure simple.

- **La structure élémentaire :**

Dans cette structure, la fonction est exercée par une seule personne dans la mesure où l'importance de l'entreprise ne justifie pas la mise en place d'un service. L'unicité de l'auditeur n'entame en rien la méthodologie et l'organisation de la fonction. La structure élémentaire présente certains inconvénients tels que l'impossibilité pour lui d'approfondir certains domaines ou certains thèmes spécialisés, la diminution de l'efficacité du service car ne couvrant pas toutes les fonctions et le manque d'échange d'expérience eu égard à l'isolement.

Figure n°4 :
Structure PME (élémentaire)

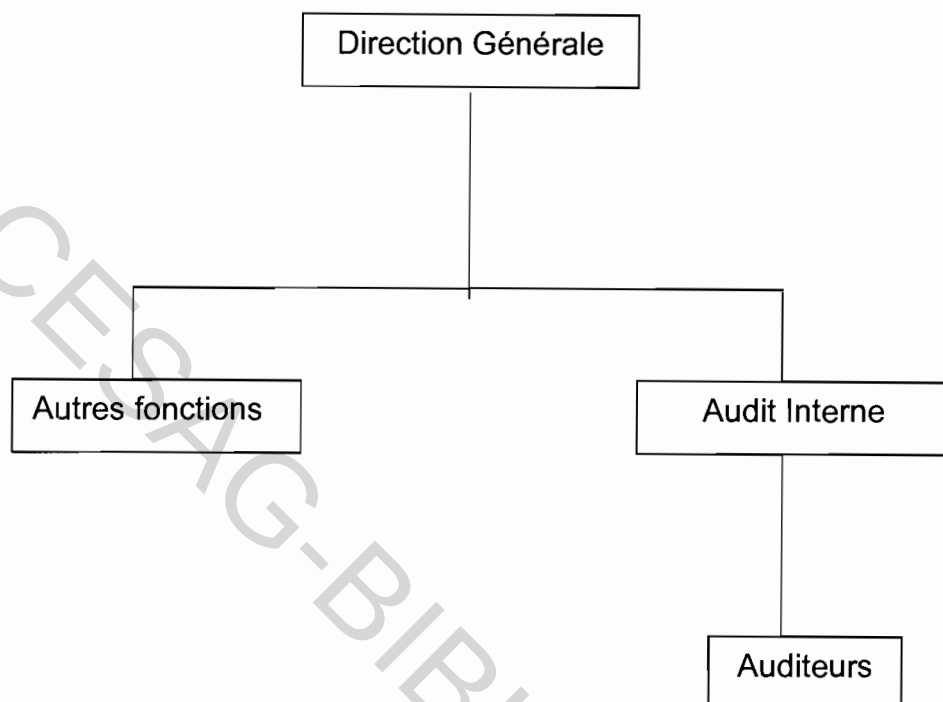


Sources : Renard (1998 : 303)

- **La structure simple :**

Elle est la plus adoptée car comptant moins de 10 personnes et formant une équipe avec un responsable. Les auditeurs composant cette équipe sont pluridisciplinaires et habitués à travailler ensemble.

Figure n° 5
Structure PME (simple)



Sources : Renard (1998 : 304)

La structure organisationnelle suppose la définition d'un type organigramme formel adapté aux missions et objectifs de l'organisation. L'audit interne, dans le cadre de l'exécution de ses missions doit être structuré pour permettre une meilleur répartition des tâches. Partant l'organigramme mis en place doit être suffisamment claire et concis pour assurer l'efficacité de l'audit interne.

Inversement, une structure organisationnelle mal conçue et inadaptée ne permettant pas de distinguer les rapports ne favorise pas la composition des équipes.

1 – 4 - LES MOYENS DE L'AUDIT INTERNE :

L'audit interne dispose de plusieurs moyens pour accomplir sa mission dont les principaux sont les suivants :

1.4.1 La charte d'audit :

Il s'agit d'un texte solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise qui fixe les droits et devoirs du service d'audit, constitue sa loi fondamentale et autorise son développement . Gerbier(1994 : 10) , Lemant(1999 :55)

La charte d'audit pour confirmer son autorité légitime, lui conférant sa force pour qu'elle s'impose à tous doit être signée par la Direction Générale et approuvée par le Conseil d'Administration. C'est un référentiel pour les auditeurs et les audités et constitue un support sur lequel la fonction d'audit doit s'appuyer. Elle représente le moyen de mieux structurer le service d'audit interne et d'adopter l'organisation la mieux à même de contribuer à son développement.

• Les causes pour l'adoption d'une charte d'audit :

Deux causes essentielles ont milité en faveur de la rédaction et l'adoption d'une charte d'audit.

▪ Causes externes :

C'est les besoins de la réglementation de la fonction d'audit interne ou du secteur qui a guidé les organisations et les institutions professionnelles à imposer la rédaction d'une charte d'audit interne.

▪ Causes internes :

L'organisation de la fonction d'audit et la complexité de la gestion des organisations constituent les motifs qui ont amenés les responsables à la rédaction d'une charte.

• Utilité de la charte :

L'utilité de la charte de l'audit tient à la spécificité des fonctions assurées par ce corps. En effet l'audit interne est une fonction de contrôle et d'évaluation

des organisations. Selon IFACI (1996 : 12) « L'importance de la mission de l'audit interne et l'étendu de son pouvoir sont telles que la Direction se doit à travers la charte

- De légitimer la fonction pour qu'elle soit exerçable ;
- De l'encadrer pour qu'elle ne soit pas arbitraire ;
- D'assurer l'indépendance »

• **Le contenu d'une charte :**

Le contenu de la charte d'audit interne décrit l'ensemble des règles fondamentales qui déterminent les actions, les outils et les moyens de l'organisation de l'audit interne dans une entité. Il n'existe pas de plan type pour la rédaction d'une charte d'audit. Cependant selon IFACI (1996 : 27) « le socle minimal de sujets devant être abordés dans la charte sont les suivants » :

- La déclaration des responsabilités :

La charte doit établir l'objet, l'autorité et la responsabilité du département d'audit. Elle doit définir également la position du service d'audit interne dans l'organisation, l'autorisation à l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la bonne exécution des audits et la définition de l'étendue des missions d'audit.

- La légitimité :

Pour conférer à la charte la légitimité indispensable et lui permettre de jouer pleinement son rôle, la charte doit nécessairement contenir l'adhésion de la Direction Générale. Cette adhésion doit être matérialisée selon IFACI (1996 - 22) par une courte introduction, signée du Directeur Général dans laquelle celui-ci exprimerait les raisons qui ont conduit à l'adoption d'un tel document et la nature du rôle dévolu à l'audit interne.

- Le positionnement :

Le positionnement de l'audit interne est très important dans l'organisation. Il lui donne l'autorité nécessaire pour l'accomplissement des missions qui lui sont assignées. Ainsi la charte doit indiquer clairement la position de la fonction dans la hiérarchie.

- Les missions :

Il s'agit pour la charte de distinguer l'audit interne du contrôle interne deux concepts différents. La différence entre le contrôle interne et l'audit interne est indispensable pour éviter toute confusion pouvant laisser penser qu'un service d'audit interne peut dispenser les unités opérationnelles de mettre en œuvre des dispositifs de contrôle interne (IFACI 1996 : 23).

Champ d'intervention de la fonction d'audit interne :

Il s'agit ici de préciser les domaines relevant de la compétence de l'audit ainsi que l'étendue de ses travaux. Selon IFACI (1996 : 25) la définition du champ d'intervention peut être conçue selon la distinction maintenant bien établie entre audits de régularité, d'efficacité et stratégique

- Le code déontologique :

Il se rapporte à la morale des auditeurs. La charte doit définir clairement les principes de morale et d'éthique dont l'auditeur interne ne doit pas s'écarter faute de se trahir et trahir sa mission.

1.4.2 Le manuel d'audit interne :

Tout comme la charte d'audit, le manuel d'audit est un document d'entreprise et qui va refléter l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne. Selon Renard (1998 : 325) il doit remplir 4 objectifs :

- Définir de façon précise le cadre du travail ;
- Servir la bonne application de la méthodologie ;
- Aider à la formation de l'auditeur débutant.

- Le manuel d'audit interne est un document à usage interne et constitue un élément important du contrôle interne de l'audit.

1.4.3 Moyens matériels :

Les moyens matériels de l'auditeur sont principalement constitués de l'outil informatique selon Sardi (1993 :109). En effet, l'auditeur pour être efficace dans la production et la présentation des rapports doit nécessairement faire recours à l'outil informatique. Selon Renard (1998 : 330) « dès 1991 une enquête révélait que 97% des services d'audit interne utilisaient les traitement de texte et tableurs et 73% des logiciels de dessin de flow-chart. L'utilisation du micro ordinateur répond essentiellement à 3 usages.

- **L'assistance à la méthodologie :**

Il s'agit pour l'auditeur d'utiliser des logiciels traditionnels pour trouver une aide tout au long du déroulement de sa mission. Ces aides se résument au traitement de textes, au tableur et aux logiciels de dessin (FRAP, flow-charts).

- **La gestion du service d'audit interne :**

Grâce à l'outil informatique, l'auditeur peut développer des programmes permettant la gestion informatisée des dossiers, le suivi budgétaire, l'élaboration des statistiques du service, la création d'un fichier des recommandations.

- **L'utilisation des progiciels d'audit :**

L'utilisation des progiciels spécifiques permettent de réaliser des sondages statistiques et les progiciels d'audit généralisé (ACL Plus, Panaudit Plus) permettent également l'extraction de données, recherche d'anomalies, calculs statistiques.

1.4.4 Moyens humains :

Parler de moyens humains dans un service d'audit interne c'est faire allusion à l'équipe qui l'anime. Cette équipe peut être composée d'une ou de

plusieurs personnes suivant les cas. Le plus important en notre sens c'est la qualité du personnel. C'est pourquoi pour la mise en place d'un service d'audit interne, il convient de porter un regard critique sur le recrutement, le profil, la formation professionnelle et la gestion des carrières.

- **Le recrutement des auditeurs :**

Le recrutement du personnel de l'audit interne peut se faire en interne comme en externe. Le choix de l'un ou l'autre dépend des objectifs que vise le management. Chaque type de recrutement présente des avantages et des inconvénients.

- Recrutement en interne :

L'auditeur ayant reçu la promotion a déjà une connaissance de la structure de l'organisation. Selon Renard (1998 : 338), l'auditeur interne ne saurait exercer convenablement son métier que s'il est imprégné de la culture de l'entreprise ou de l'organisation. A côté de cet avantage subsiste un inconvénient non moins important : C'est l'émoussement des regards critiques eu égard à la fréquentation habituelle des méthodes et des structures.

- Recrutement en externe :

Il présente l'avantage pour l'organisation de bénéficier des talents provenant de l'extérieur qui ont une vision nouvelle dont l'esprit critique développé est susceptible de faire évoluer la fonction. Comme inconvénients, on peut citer la méconnaissance des structures de l'organisation et les pertes de temps.

- **Le profil des auditeurs :**

L'audit interne n'est pas une science. Il s'agit d'une technique qui a sa méthodologie qu'il faut appliquer. A ce titre « on pouvait être tenté d'écrire qu'il n'y a pas de profil-type des auditeurs internes sauf à exiger de bonnes aptitudes à communiquer et une bonne et solide connaissance des techniques d'audit » Renard (1998 : 339). Cependant la diversité d'une équipe d'audit interne est gage de richesse et d'efficacité.

- **La formation :**

Elle est très importante en matière d'audit et s'acquiert de 3 façons.

- L'enseignement :

Pour les étudiants, il s'agit des enseignements dans des grandes écoles assortis de stage dans des services d'audit ou dans des cabinets. En ce qui concerne les cadres de l'organisation ayant reçu une promotion, l'on aura recours aux séminaires de formation.

- La connaissance livresque :

Au delà des enseignements reçus, les auditeurs doivent s'imprégner des ouvrages d'audits allant du général aux spécialisés. Les manuels d'audit doivent occuper une place privilégiée dans son emploi de temps.

- L'apprentissage sur le terrain :

Le bagage théorique en audit ne suffit pas pour un jeune auditeur pour s'affirmer. L'apprentissage sur le terrain avec un tuteur est de nature à permettre au débutant de mettre en pratique ses connaissances et améliorer ses performances.

- **Gestion des carrières :**

Selon Renard (1998 : 344) « Gérer la carrière d'un auditeur entre son arrivée et son départ, c'est : former, évaluer ».

- La formation :

Il s'agit ici de la formation permanente sur des thèmes spécialisés en participant aux séminaires sur les thèmes recherchés et en effectuant des échanges d'expérience avec d'autres collègues.

▪ L'évaluation :

Elle consiste à mesurer les performances des auditeurs en fonction des objectifs assignés à la structure. Cette évaluation a pour objectif de prévoir et planifier les promotions au sein de la structure.

1.4.5 Les moyens financiers :

L'audit interne en tant que fonction rattachée doit avoir un budget. Ce budget est fonction du plan élaboré et accepté par la Direction. Les éléments à prendre en compte sont :

- Les effectifs et leurs variations ;
- La formation professionnelle à dispenser aux auditeurs compte tenu des besoins et des exigences de la profession ;
- Les frais de déplacements qui seront fonction du plan, de la durée et des lieux.

A ces trois éléments, qui constituent l'essentiel du budget d'exploitation, on peut ajouter les frais de fournitures et d'imprimés (documents normalisés), frais d'achat de document ou d'abonnement des dépenses d'investissement.

L'auditeur interne doit veiller à la corrélation entre le plan et le budget. En cas de distorsion, la Direction doit être avisée pour les mesures correctives à prendre.

L'audit interne est une fonction dont la pratique nécessite des moyens aussi bien humains, matériels que financiers. De la qualité du personnel, de la disponibilité du matériel et son adaptation et des moyens financiers adéquats dépendra l'efficacité de la fonction.

Cependant un service d'audit interne dépourvu de tout ou partie de ses moyens se trouve condamné et ne pourra jamais atteindre les objectifs.

En ce qui concerne les outils, le choix est déterminant pour la collecte des informations . Pour chaque type de mission et en fonction des objectifs de

contrôle, l'auditeur doit faire l'amalgame entre les outils pour pouvoir cerner tous les contours des problèmes à étudier

1. 5 – La planification des activités :

L'efficacité d'un service d'audit interne requiert de la méthode. L'exécution des activités ne saurait être improvisée. Celles-ci doivent être planifiées par l'élaboration d'un plan pluriannuel, d'un planning et d'un reporting. Selon la norme pour la pratique professionnelle de l'audit interne IFACI (1997 : 87). «Le Directeur de l'Audit interne doit établir des plans qui permettront au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités »

1.5.1 Le plan pluriannuel :

Il s'agit de la fixation d'objectifs couvrant l'ensemble des activités sur une période de 3 à 5 ans. Par objectif il faut comprendre l'identification des zones à risques.

Selon Barbier (1996 : 56), Renard (1998 : 306), Lemant (1995 : 75) plusieurs approches sont utilisées pour l'élaboration d'un plan prévisionnel.

- **Approches par les métiers :**

Les sujets d'audit sont découpés en fonction des grands métiers de l'organisation et chaque métier correspond à un plusieurs services. C'est une approche par les structures. En pratique cette approche est insuffisante car ne prenant pas en compte les fonctions.

- **L'approche par les fonctions :**

Cette approche prend en compte les grandes fonctions comme mission d'audit et va permettre d'analyser les activités de l'entreprise de façon transversale et passant d'un service à l'autre, de regarder le fonctionnement des interfaces et l'efficacité du traitement. Cette approche est plus riche car elle permet d'apprécier le contrôle interne dans sa globalité. Néanmoins, cette approche reste insuffisante car elles ne fait pas cas des thèmes.

• **L'approche par les thèmes :**

Par définition, le thème est ce qui ne correspond pas à un seul service et à une seule fonction et dont la nature mérite cependant d'être prise en compte comme sujet d'une mission d'audit spécifique : par exemple : l'audit des contrats, l'audit de la sécurité, l'audit de l'archivage. Cette approche permet souvent de déceler une faiblesse de contrôle interne propre à l'ensemble des services ou l'ensemble des fonctions.

L'élaboration du plan quelle que soit l'approche adoptée comporte 5 étapes selon Renard (1998 : 319) et Sardi (1996 : 63).

- Etablissement (ou la mise à jour) de la liste exhaustive des missions d'audit ;
- Le calcul (ou mise à jour) du coefficient de risque de chaque mission et en déduire la périodicité ;
- Etablissement du projet de plan après consultation des principaux responsables et l'exprimer en temps / auditeur ;
- Ajustement du plan en fonction des ressources et desiderata du management ;
- Approbation du plan par la Direction Générale où le comité d'audit.

L'ensemble des missions d'audit identifiées n'est pas à auditer selon la même périodicité. La périodicité est fonction de l'importance des risques. Dans la pratique selon Renard (1998 : 311) le calcul du coefficient du risque repose sur 3 critères.

- L'appréciation du contrôle interne :

Après chaque mission, les auditeurs et leur chef de mission l'apprécient le contrôle interne en le classant dans une échelle de valeur.

- 1 – Contrôle interne adapté ;
- 2 – Contrôle interne insuffisant ;
- 3 – Contrôle interne comportant des lacunes graves.

- L'appréciation quantitative :

Elle mesure l'importance des enjeux. Pour la chiffrer, l'auditeur évalue en fin d'audit le budget annuel de l'unité, ou son chiffre d'affaire annuel. Il s'agit de prendre l'un ou l'autre des chiffres selon l'activité auditée. Si l'unité est susceptible d'être appréciée avec l'ensemble des éléments, on retiendra celui dont la valeur est la plus importante. Ainsi on va déterminer trois niveaux :

- 1 – enjeu faible ;
- 2 – enjeu moyen ;
- 3 – enjeu important.

- L'appréciation qualitative :

Cette appréciation est délicate à réaliser car portant sur la qualité, une notion subjective. C'est une appréciation sur la vulnérabilité de l'unité auditée. L'auditeur va examiner tous les facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur la vulnérabilité du sujet audité pour chiffrer l'appréciation qualitative. L'examen des facteurs va permettre à l'auditeur de se déterminer de façon subjective en affectant à l'unité auditée trois coefficients :

- 1 – Vulnérabilité faible ;
- 2 – Vulnérabilité moyenne ;
- 3 – Vulnérabilité forte.

Pour la mise en œuvre, les trois chiffres calculés sont multipliés pour obtenir pour chaque thème de mission un coefficient global qui va caractériser le risque de l'entité auditée et permettre de prévoir la fréquence des missions dans le plan d'audit.

1.5.2 Le planning :

Il traduit le plan d'audit en emploi de temps pour chaque auditeur. Seuls les éléments de la première année sont retenus. Pour son élaboration les étapes suivantes sont à suivre (Renard 1998:319)

- Connaissance de l'indisponibilité de chaque auditeur ;
- Constitution des équipes à partir de la connaissance des indisponibilités ;

- Obtention de l'accord des audités sur les périodes retenues pour les missions ;
- Elaboration de l'emploi du temps ;

Le planning une fois élaboré doit être suivi et mis à jour pour tenir compte des contraintes imprévisibles.

1.5.3 Le reporting :

C'est un rapport élaboré par le responsable de l'audit pour informer la Direction Générale sur l'état d'avancement des activités du service par rapport aux objectifs fixés dans le plan. Ce rapport doit contenir les rapprochements entre les temps passés et les temps prévus dans le plan pluriannuel, l'ajustement des budgets de dépenses, la mise à jour du plan d'audit en vue d'affiner l'élaboration des plans à venir par une meilleure approche de l'estimation des temps Renard (1998 :321)

Section 2 : L'environnement de l'audit interne

La mise en œuvre de l'audit interne dans un souci d'efficacité et de performance est tributaire de l'environnement dans lequel la fonction est exercées. Dans cette section il sera question du contrôle de gestion, des acteurs de l'audit interne et du contrôle interne.

2- 1 Le contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion et l'audit interne sont deux fonctions relativement récentes. Les deux fonctions ont un certain nombre de caractéristiques identiques et des différences qui ne rendent pas aisés la distinction d'entre elles selon (Lemant, O & Schick 1990 :13) et (Barbier 1996 :74).

Cependant, les deux fonctions restent complémentaires car s'appuyant l'une sur l'autre. En effet un contrôle de gestion bien mis en place constitue un outil indéniable à l'audit interne pour l'identification des zones à risques ou à performances insuffisantes. Quant au contrôle de gestion, il peut utiliser les recommandations de l'audit comme levier dans le budget et le suivi des

performances des potentiels identifiés par l'audit. Pour étayer la complémentarité entre les deux fonctions, Barbier (1996 :73) disait que « en premier lieu, le contrôleur de gestion est souvent le correspondant naturel et privilégié de l'auditeur interne .

2-2 - Les acteurs de l'audit interne

Il s'agit du conseil d'administration, des opérationnels

- **Le conseil d'administration**

Le conseil d'administration de part ses attributions est chargé de définir les orientations de l'entreprise .A cela, il faut ajouter l'approbation du budget et les états financiers annuels soumis par le management qui a la charge de la gestion quotidienne . L'environnement de l'audit interne est largement influencé par le conseil d'administration. En effet son indépendance vis à vis de la Direction, son niveau d'engagement dans la conduite de l'entreprise, sa rigueur dans le contrôle des opérations ainsi que la pertinence de ses actions sont des facteurs importants de l'environnement de contrôle .(Coopers & lybrand 2000 :40)

- **Les opérationnels**

Ce sont les acteurs chargés de la mise en œuvre du contrôle interne et dont l'évaluation incombe à l'audit interne . Il s'agit de la Direction Générale, du personnel de l'encadrement et du personnel d'exécution dont les attentes et les préoccupations ont un impact sur la fonction. Barbier(1996 :75) ; Lemant(1995 :96). De l'acceptation de s'approprier l'audit interne par les opérationnels par des demandes d'appui, dépendra l'efficacité de l'audit interne .

En effet, la préoccupation de la direction réside dans la pertinence, l'actualisation et l'application effective des politiques de son organisation, ainsi que l'existence d'objectifs à tous les niveaux . Partant, la Direction attend de l'auditeur la fiabilité des informations base des décisions en

matière d'audit de comparaison et des recommandations en termes d'enjeux par rapport à la compétitivité de son organisation .

Pour le personnel d'encadrement, c'est l'assurance qu'il veut avoir sur la pertinence et l'adaptation des procédures dont-il est responsable . Comme attentes, ce sont les résultats de l'évaluation du contrôle qui vont primer .

Quant au personnel d'exécution, c'est surtout les difficultés de travail qui constituent leurs soucis majeurs .

2 – 3 Le contrôle interne

Il existe plusieurs définitions du contrôle interne suivant les époques et les champs d'intervention . Dans le cadre de notre étude, nous nous limiteront à celle donnée par COOPERS & LYBRAND (1998 : 24) . En effet selon ces auteurs, « Le contrôle interne est un processus mis en oeuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et personnels d'une organisation destinée 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 réglementations en vigueur.

La présente définition traduit un élargissement du champ d'application du contrôle interne. Elle touche toutes les fonctions, tous les biens, toutes les informations et tous les membres de l'organisation et s'applique d'une manière permanente.

Le contrôle interne dans sa dynamique actuelle intègre de nouveaux aspects :

- Le contrôle interne est un processus c'est à dire qu'il n'est pas un événement isolé ou une circonstance unique. C'est un ensemble d'actions qui se répandent à travers toutes les activités de l'organisation ;

- La mise en œuvre du contrôle interne est assurée par des personnes (CA, Management, Personnel) qui apportent leurs compétences et expériences. Le contrôle interne n'est pas seulement constitué de manuel de procédure et de documents ;
- Le conseil d'administration et le management ne peuvent attendre du contrôle interne qu'une assurance raisonnable, et non une assurance absolue. La mise en place d'un système de contrôle interne aussi performant soit-il ne signifie pas que la réalisation des objectifs est assurée. Les erreurs de jugement et de défaillance de ceux qui sont chargés de sa mise en oeuvre peuvent influencer négativement sur le système.

Au bénéfice de cette définition il nous est loisible de dégager les objectifs du contrôle interne qui sont Selon COOPERS & LYBRAND (1998 : 27), BENEDICT ; G et KERAVAL ; R(1996 : 13)

- La protection et la sauvegarde du patrimoine :
- La régularité et la sincérité des enregistrements :
- La production d'information de qualité :
- L'application des instructions de la direction :
- L'amélioration des performances :

Le contrôle interne en tant que processus ne peut que donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs .Selon Coopers & Lybrand (1997, 109) « Tout système de CI, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable au management et au CA quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. La probabilité d'atteindre ceux-ci est soumise aux limites inhérentes à tout système de CI, qu'il s'agisse, par exemple, d'un jugement erroné, de dysfonctionnements dus à des défaillances humaines ou des simples erreurs.

En outre la collusion entre deux personnes ou plus permet de contourner les contrôles et il est toujours possible pour les dirigeants « d'outrepasser » le

système de CI. Enfin, une autre limite réside dans la nécessité de tenir compte du coût des contrôles et de le comparer aux avantages attendus.

La vocation de l'audit interne réside dans l'évaluation du contrôle interne. En d'autres termes, l'audit interne ne justifie son existence que par un système de contrôle qu'il est chargé d'apprécier. Pour que l'audit interne soit efficace, le système de contrôle mis en place doit être de qualité, cohérent et adapté. L'impact du contrôle interne se perçoit à travers l'existence, la clarté et l'application effective du dispositif du contrôle interne.

A contrario, un dispositif de contrôle interne mal conçu, inadapté et / ou inappliqué affecte la pratique de l'audit interne car les objectifs fixés en matière de fiabilité des informations ne seront pas atteints.

L'audit interne comme nous l'avons déjà indiqué est une fonction à l'intérieur d'une organisation chargé d'évaluer le dispositif du contrôle interne et de porter un jugement en vue d'apporter des améliorations. A ce.

CHAPITRE III : METHODOLOGIE D'APPROCHE

A partir de revue de littérature dans les chapitres précédents, nous avons fait ressortir et défini certaines variables qui vont nous permettre d'analyser la pratique de l'audit interne à l'ON . Ainsi, dans ce chapitre, il sera question du modèle d'analyse, de la procédure d'échantillonnage et de collecte des données .

Section 1 – Le modèle d'analyse

Il sera le reflet de la synthèse de littérature à partir de laquelle le modèle d'analyse retenu sera élaboré. Notre modèle d'analyse comprend deux groupes de variables :

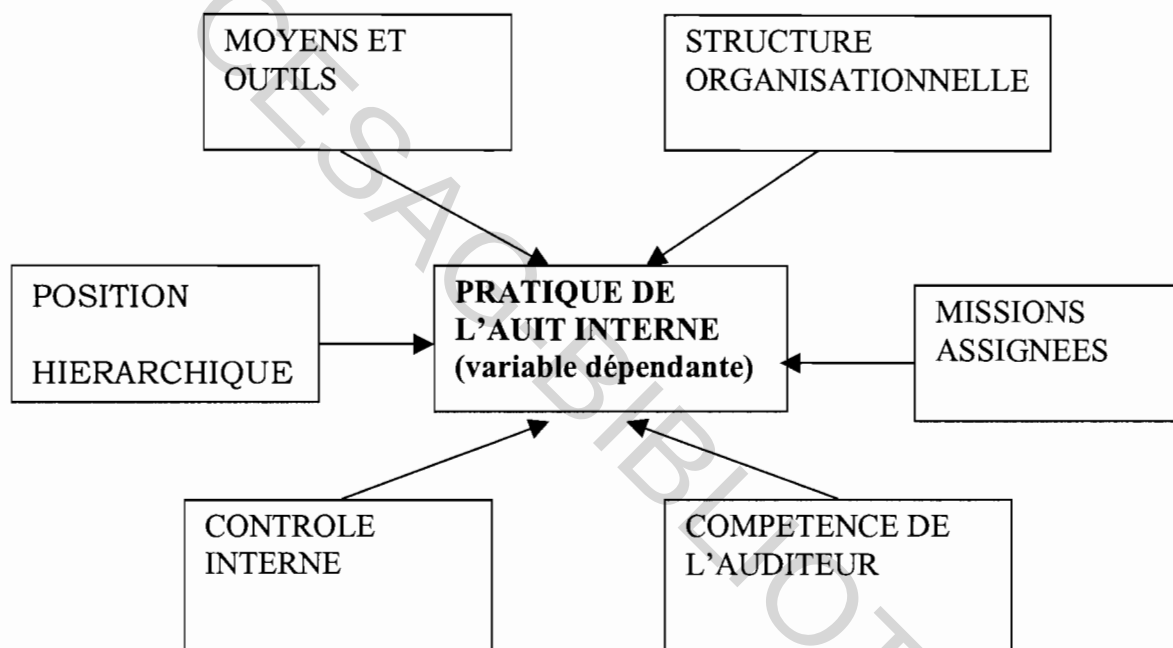
- La variable dépendante subissant l'influence des variables indépendantes ;
- Les variables indépendantes qui influent sur la pratique la pratique de l'audit interne .

Les influences que les variables indépendantes exercent les unes sur les autres ainsi que l'influence de la variable dépendante sur les variables indépendantes sont écartées du champ de notre étude.

1 . 1. La construction du modèle

L'illustration de notre modèle retenu se présente comme suit :

Figure n°6 : Modèle d'analyse



Source : Nous- mêmes

Commentaires :

-La variable dépendante « pratique de l'audit interne » est soumise à l'influence des variables indépendantes comme indiqué par le sens des flèches .

-Les variables indépendantes :

La position hiérarchique : son analyse va nous permettre d'apprécier le niveau de rattachement et le degré d'indépendance qui en découle .

Les missions assignées : l'efficacité de l'audit interne étant subordonnée à la pertinence des missions, l'analyse de celles-ci va nous permettre d'apprécier leur clarté et leurs adaptations aux objectifs

La structure organisationnelle : son analyse consistera à appréhender le type d'organisation mise en place et d'apprécier sa conception et son application

La compétence de l'auditeur : l'objectif recherché ici en analysant cette variable est d'apprécier à travers le niveau de formation et si les attentes de l'ON peuvent être atteintes.

Les moyens : l'analyse ici consistera à nous assurer de leurs existences et adaptation .

Le contrôle interne : cette variable sera analysée à travers ses composantes (manuel de procédure, système comptable, système d'autorisation et système de documentation)

1 – 2 Détermination des indicateurs de mesure des variables

Pour diagnostiquer la pratique de l'audit interne à l'Office du Niger, nous nous sommes proposés de définir certains indicateurs de mesure des variables parmi tant d'autres qui ont une influence certaine sur le système.

Tableau n° 1 : Indicateurs de mesure des variables

Variables indépendantes	Dimensions	Indicateurs	Mesures
	Indépendance	Rattachement	Niveau de rattachement Degré de liberté pour exprimer les opinions
	Autorité	Participation à la gestion	Degré d'autorité de l'auditeur Implication à la gestion courante
	Organigramme	Formalisation	Existence d'organigramme Application effective
Structure organisationnelle			
Missions assignées à l'audit interne	Qualité	Définition des missions	Clarté des missions Pertinence des missions Adéquation entre les missions et les moyens
Compétence de l'auditeur interne	Formation	Adéquation du niveau de formation avec la fonction	Formation initiale Degré de maîtrise des outils de l'audit Capacité communicationnelle
	Expérience	Plan de formation	Existence d'un plan Contenu du plan Affiliation à un organisme professionnelle

Source : nous-même

Indicateurs de mesure des variables (suite)

Variables	Dimensions	Indicateurs	Mesures
Les moyens de l'audit	Humains	Adéquation des moyens humains avec les missions	Nombre d'auditeur Qualité de l'effectif
	Matériels	Utilisation de l'outil informatique	Existence d'ordinateur Existence de progiciels d'audit
	Financiers	Budget	Existence de budget Contenu du budget
	Techniques	La charte d'audit	Existence de charte d'audit Contenu de la charte
		Le manuel d'audit	Existence de manuel d'audit Contenu du manuel

Indicateurs de mesure des variables (suite)

Le contrôle interne	Manuel de procédure	Formalisation des procédures	Existence d'un manuel de procédures Mise à jour périodique Application effective
	Système comptable	Formalisation des procédures comptables	Existence d'un système comptable Existence d'un plan comptable
	Système d'autorisation	Formalisation des procédures d'autorisation	Existence de procédures écrites Supervision des travaux
	Système de documentation	Formalisation du système de documentation	Existence de procédures écrites Degré de conservation des documents

Section 2 : Procédure d'échantillonnage et méthode de collecte des données

Dans le cadre de notre études et pour collecter le maximum d'informations, nous avons ciblé un échantillon qui nous semble représentatifs et adapté, et utilisé divers outils pour la collecte de celle- ci . Cet échantillon a été choisi sur une population de 371 personnes que compte l'Office du Niger.

2 . 1 – La procédure d'échantillonnage :

L'échantillon a été choisi sur la base de l'implication des acteurs dans la pratique de l'audit . Ainsi les cadres du siège, des zones et les agents d'exécution ont été interrogés par administration directe de questionnaire . Pour la caractéristique et la répartition de l'échantillon, voire tableau ci-dessous :

Tableau n°2 : Caractéristique et répartition de l'échantillon

Désignation	Echantillon départ	Echantillon final	Taux
Directeurs spécialisés	4	4	100%
Directeur de zones	5	4	80%
Chefs service siège	12	9	75%
Chef service zone	3	2	67%
Total cadre	24	19	79%
Agents d'exécution Siège	10	10	100%
Agents d'exécution zone	10	8	80%
TOTAL	44	37	84%

Echantillon initial : 44 personnes dont 24 cadres assumant des responsabilités(55%) et 20 agents d'exécution(45%) .

Echantillon final : 37 personnes dont 19 cadres(51%) et 18 personnes d'exécution(49%)

2.2- Les outils de collecte des données

Au regard des objectifs que nous nous sommes fixés et pour permettre la collecte du maximum d'informations afin d'analyser les variables retenues dans notre modèle d'analyse, il nous a paru nécessaire de diversifier les outils de collecte .

Le questionnaire :

Le questionnaire a été élaboré et administré à tous les responsables cités plus haut pour appréhender certains contours de la pratique de l'audit interne dans ses dimensions apport, utilité, compréhension et l'attente des acteurs face à la fonction . Les aspects suivants ont été abordés :

- L'attente des acteurs vis à vis de l'auditeur ;
- Les rapports entre les auditeurs et les acteurs ;
- Le rôle de l'audit interne ;
- Le contrôle interne .

Le questionnaire a été distribué entre le 30 Septembre et le 4 Octobre 2001 lors d'une mission d'intérim du cabinet Nicolas à L'ON à laquelle nous avons participé . Pour la récupération, nous avons effectué une mission dans les zones.

La recherche documentaire :

La recherche documentaire a consisté à l'exploitation :

- Du rapport de restructuration de l'ON ;
- Du manuel de procédure général ;
- Des textes portant création et organisation de l'ON ;
- Des textes portant nomination du PDG et les membres du conseil d'administration ;
- Des rapports d'audit externe ;
- De rapport dévaluation du contrat- plan ;

- Des décisions et notes de services .
- Des budgets et suivi budgétaire des exercice

L'objectif recherché ici étant de saisir l'existant en vue de sa description .

L' interview :

Pour réaliser l'interview nous avons élaboré un guide d'entretien(confer annexe 1). Il est exclusivement destiné au personnel de l'audit interne Présentement, ils sont au nombre de deux (2) . Les points suivants ont été abordés :

- Les missions de l'audit interne ;
- L'organisation et le fonctionnement ;
- Les outils utilisés ;
- Les rapports entre l'auditeur et les acteurs ;
- Les réalisations ;
- Les contraintes ;
- Les moyens .

2.3 – Méthode d'analyse des données :

Pour l'analyse des données collectées, nous allons procédé à la confrontation entre celles-ci et les mesures des indicateurs des variables indépendantes sur la base de leur description telle que pratiquée à l'Office du Niger. La partie théorique développée dans la première partie de notre étude servira de socle pour appréhender l'ensemble des données de l'analyse

Cette approche nous a permis de collecter des données indispensables pour la compréhension de la pratique de l'audit à l'Office du Niger.

Cette première partie de notre étude consacrée au cadre théorique de l'audit interne nous permis de situer celui-ci à travers sa définition, ses outils et les facteurs susceptibles d'influencer sa pratique .

L'objectif visé à travers cette théorie est de montrer l'importance que revêt la pratique de l'audit interne bien structuré pour la réalisation des objectifs d'une organisation dans un contexte en perpétuel mouvement. Ainsi, nous avons conçu un modèle d'analyse qui va constituer le fondement pratique de la deuxième partie.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE
PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE

INTRODUCTION :

A travers le cadre théorique, nous nous sommes familiarisés avec la fonction d'audit interne à travers ses concepts, ses outils, son organisation et fonctionnement. Celui-ci va nous permettre dans la seconde partie d'asseoir notre analyse sur la base du modèle conçu. Pour ce faire, nous nous proposons après une présentation sommaire de l'Office du Niger, de décrire la pratique de l'audit interne, de l'analyser dans sa conception et application en vue de dégager les forces et faiblesses et ensuite de faire des propositions susceptibles d'apporter des améliorations.

CHAPITRE I - MISE EN ŒUVRE DE L'AUDIT INTERNE A L'ON :

Pour mieux cerner la pratique de l'Audit Interne à l'ON, il nous semble utile de présenter l'entité Office du Niger pour une meilleure lisibilité et ensuite décrire l'existant.

SECTION : 1- PRESENTATION ET ORGANISATION DE L'ON:

Cette présentation se fera à travers :

L'historique et cadre Juridique ;

Les mission et objectifs ;

Les organes de gestion ;

1. 1 – Historique et cadre juridique :

- **Historique**

L' Office du Niger a été créé en 1932 par l'administration coloniale française. C'est une entreprise hydro-agricole avec comme zone d'intervention la partie occidentale du Delta central du fleuve Niger. L'existence naturelle du Delta central Nigérien, favorable à l'agriculture par irrigation a largement milité en faveur de sa création.

Le projet initial prévoyait l'aménagement de 960 000 hectares de terres et consistait à remettre en eau les anciens défluent fossiles du fleuve Niger à partir desquels l'on pouvait irriguer gravitairement le Delta mort . La réalisation de ce vaste projet a nécessité la construction d'un barrage appelé : «Barrage de Sansanding», le creusement d'un canal adducteur et de deux canaux principaux.

Les objectifs avancés lors de la création de l'ON étaient :

- La production de coton pour les besoins de l'industrie textile française;
- La production de riz pour les besoins alimentaires des territoires français d'Afrique de l'Ouest et du Sahara.

Avec l'accession du Mali à l'indépendance en 1960, l'ON a été nationalisé et de nouveaux objectifs ont été fixés à savoir :

- L'amélioration du revenu et du niveau de vie des agriculteurs;
- La participation à l'effort national pour l'autosuffisance alimentaire;
- La participation à la lutte contre la désertification.

En 1970, la culture du coton a été abandonnée car non porteuse.

Présentement, sur le potentiel de terre irrigable, seuls environ 60 000 hectares sont effectivement mis en culture soit 6%.

• **Cadre Juridique :**

Par la lettre N°00012/MDRE/CAB/SP/C du 15 janvier 1993, les principes directeurs de la restructuration de l'Office du Niger furent énoncés. Ces principes directeurs étaient :

- Le désengagement de l'Office du Niger de toutes les activités à caractère industriel et commercial ;
- La création d'une nouvelle structure opérationnelle ;
- La libéralisation de la commercialisation du paddy ;
- La sécurisation foncière par l'institution du permis d'exploitation ;
- L'instauration des structures paritaires de gestion du fonds d'entretien du réseau ;
- Le Contrat-Plan tripartite Etat/ON/Exploitants agricoles.

Ces mesures institutionnelles ont abouti à la loi n° 94-004 AN-RM du 9 Mars 1994 qui est le fondement juridique de la création de l'Office du Niger.

Elle précise son statut, définit ses missions et sa dotation, détermine ses ressources et se prononce sur l'affectation de ses bénéfices. Cette loi est complétée par le décret n°94-142/P-RM du 31 mars 1994 fixant l'organisation et les modalités de fonctionnement de l'ON. Ce décret précise le rattachement de l'Office du Niger au MDRE en tant qu'autorité de tutelle. Il précise également la composition et le rôle des organes de gestion.

Les textes ci-dessus cités complètent et précisent :

La loi n° 91-051/AN-RM du 26 Février 1991 portant statut général des E.P.I.C.

L' Ordonnance 91-014/P-CTSP du 18 Mai 1991 fixant les principes fondamentaux de l'organisation et du fonctionnement des Établissements Publics à Caractère Industriel et Commercial et des sociétés d'État (EPIC).

Les relations de partenariat entre l'État, l'Office du Niger et les Exploitants agricoles sont régies, par un Contrat-Plan renouvelable dans lequel les responsabilités de chaque partie sont définies.

1. 2- Les Missions de l' Office du Niger :

la Loi consacrant la création de l'Office du Niger lui assigne les missions suivantes :

Dans le cadre de la mise en valeur et du développement du delta central Nigérien, l'Office du Niger a pour mission : la gestion des eaux et la maintenance des aménagements;

Dans le cadre du contrat de concession du service public, l'Office du Niger assure :

- La maîtrise d'ouvrage déléguée pour les études et le contrôle des travaux ;
- L'entretien des infrastructures primaires ;
- La gérance des terres.

Le conseil rural et l'assistance aux exploitants des terres aménagées en approvisionnement en intrants et matériels agricoles.

1. 3 – Les sources de financement :

Les ressources de l' ON suivant la loi de création proviennent :

- Des produits des redevances pour les services rendus aux exploitants des aménagements ;
- Des dotations budgétaires pour l'exécution des missions de concession de service public ;

Des subventions régulières ou exceptionnelles provenant des donateurs extérieurs ;

- Des intérêt des placements ;
- Des subventions de l'État, des collectivités territoriales et autres organismes publics ;
- Des emprunts ;
- Des dividendes issues de la participation au capital des sociétés ;
- Des produits d'aliénation des biens meubles et immeubles ;
- Des revenus du patrimoine ;
- Des dons et legs ;
- Des recettes ;

Parmi les sources de revenu ci-dessus énumérées, la redevance constitue la principale source de financement des activités de l'Office du Niger. Son montant est calculé annuellement en fonction des plans et programmes à exécuter et approuvés par l'ensemble des parties.

Le Contrat-Plan qui lie l'État, l'Office du Niger et les exploitants stipule dans ses dispositions qu'au moins 50% des produits de la redevance eau doivent être utilisés pour l'entretien du réseau et le reste pour le Fonctionnement et les Investissements.

1. 4 - Organisation interne :

L'Office du Niger est dirigé par un Président Directeur Général nommé par décret pris en conseil des Ministres sur proposition du Ministre de tutelle.

Il est investi des pouvoirs les plus larges pour représenter et engager l'établissement auprès des tiers. Ainsi :

- Il exerce toutes les fonctions d'administration et de gestion non réservées au CA ;
- Il exerce l'autorité sur le personnel qu'il recrute et licencie conformément à la loi ;
- Il signe les baux, conventions et contrats ;
- Il exerce l'action en justice ;

- Il met en oeuvre les décisions du CA et le contrôle de la bonne marche des activités de l'Établissement.

L'organisation fonctionnelle du siège et des zones est basée sur une structure décentralisée avec les services fonctionnels au siège et les services opérationnels dans les zones

- **Les services fonctionnels du siège.**

Il s'agit des services d'appui et/ou de conseil composés de :

-La Direction Générale et ses Services rattachés :

- Directeur Général Adjoint
- Agent Comptable
- Auditeur Interne
- Bureau des Affaires juridiques et Informatiques
- Contrôle de gestion et Marchés.

-Direction de l'Aménagement et du Développement Rural (avec ses trois métiers) :

- Le Service Conseil Rural ;
- Le Service des Aménagements Hydrauliques ;
- Le Service d'Exploitation du Réseau Primaire ;

-La Direction Administrative et Financière composée comme suit :

Le Service Comptable ;

Le Service Administrative ;

Le Service Financier et Projet.

- **Les services opérationnels (services productifs) :**

Il s'agit des cinq zones décentralisées organisées comme suit :

-Direction de zone

- Service Administratif et Financier ;
- Service Conseil Rural ;
- Service Gestion Eau.

1. 5 - Les organes de gestion :

• Le Conseil d'Administration :

Le Conseil d'Administration de l'Office du Niger est composé de 9 membres désignés par l'État, les organisations paysannes et les travailleurs de l'Office du Niger.

Il a les attributions suivantes :

- La définition de la politique générale de l'Office du Niger ;
- L'adoption du programme annuel d'activités ;
- Le vote du budget prévisionnel ;
- L'examen des états financiers en fin d'exercice ;
- Fixation des modalités d'attribution au personnel d'indemnités et avantages spécifiques.

• Le Comité de Gestion :

Le Comité de Gestion est un organe consultatif et à ce titre n'a aucun pouvoir de décision. Il est présidé par le Président Directeur Général de l'Office du Niger et émet des avis et recommandations qui sont notifiées au Conseil d'Administration et au Ministre de Tutelle. Le Comité de Gestion a les attributions suivantes :

- Examen de l'organisation générale de l'Office du Niger ;
- Examen de la gestion et de la marche générale de l'Office du Niger.

Par ailleurs, le comité de gestion est consulté sur toutes les questions relatives :

- aux mesures tendant à modifier le volume de la production ;
- à la structure des effectifs ;
- à la durée du travail ou aux conditions de l'emploi ;
- à toute introduction de nouvelles technologies à l'Office du Niger ;
- à l'amélioration du rendement et de la productivité ;
- à l'amélioration de la vie sociale dans l'Établissement ;
- à la formation du personnel.

- Les Comités Paritaires de Gestion :

Il s'agit des comités paritaires de gestion des fonds d'entretien du réseau secondaire et des comités paritaires de gestion des terres dont chacune des zones est dotée. A travers ces organes paritaires consultatifs dont l'Office du Niger reste le principal animateur, les exploitants agricoles sont consultés et peuvent contribuer effectivement à la prise de toutes les décisions concernant l'entretien du réseau secondaire, à la gestion de l'eau, à l'installation sur les parcelles.

Section 2 : conception et application de l'audit interne à l'ON.

Dans le cadre de l'analyse de la pratique l'audit interne à l'office du Niger (ON), nous nous proposons de décrire sa conception et sa mise en œuvre dans l'environnement de celui-ci.

2.1- La structure organisationnelle de l'audit interne

L'organisation et les modalités de fonctionnement de l'ON sont fixés par le décret n° 94-142 P-RM du 31 mars 1994 distinguant le siège comme administration centrale et constituant l'entité économique et juridique de référence, et cinq (5) zones opérationnelles décentralisées. La structure organisationnelle est de type hiérarchique et fonctionnelle avec délégation de signature pour tout engagement inférieur à cinq (5) millions de francs CFA. Quant aux pouvoirs de décisions, ils sont détenus par le PDG. L'organisation administrative du siège a des relations fonctionnelles avec des zones dans le cadre des appuis. Aucune des cinq zones ne dispose d'un service d'audit interne. La structure est centralisée au siège et apporte son appui aux zones pour la mise en place et le contrôle des procédures.

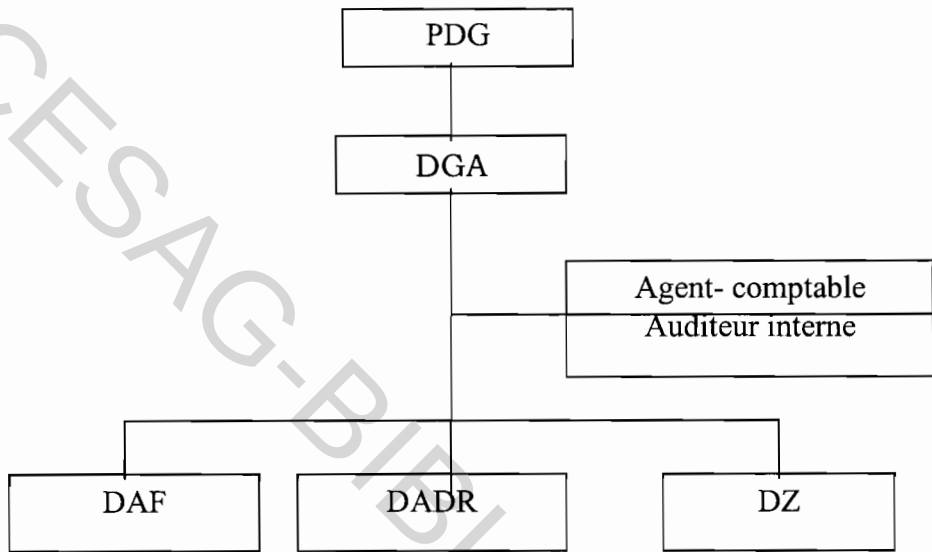
2.2- La position hiérarchique et les attributions de l'audit interne

- **La position hiérarchique**

Suivant le manuel de procédures mis en application par note de service n° 0021 PDG-ON du 8 Janvier 1999, la structure Agent-comptable / Audit interne est directement rattaché au PDG. Elle est en position Staff. Le

responsable de la structure assiste aux différentes réunions statutaires (conseil d'administration, comité de gestion) et à toutes autres réunions d'importance reconnues. La position telle qu'elle apparaît dans l'organigramme se présente comme suit :

Figure n° 7 : Position hiérarchique de l'audit interne



Source : Manuel de procédures ON

• Les attributions de l' audit interne

Pour garantir la fiabilité et l'homogénéité des procédures en matière de contrôle interne, les attributions et tâches spécifiques suivantes ont été assignées à l'audit interne.

Elles se résument essentiellement à :

- La mise en oeuvre effective du manuel de procédures ;
- l'assurance raisonnable de la fiabilité des documents comptables établis par le service comptable ;
- la normalisation des procédures et la circulation correcte des informations ;
- La protection des actifs : budget d'investissement, inventaire physique, assurance ;

- l'application des instructions relatives aux salaires, aux primes, aux avances de salaire, aux prêts ;
- le respect des procédures relatives aux approvisionnements et aux marchés (gestion des listes de fournisseurs et d'entrepreneurs, leur sélection) ;
- le respect des règles de délégation de pouvoir, limite des pouvoirs.

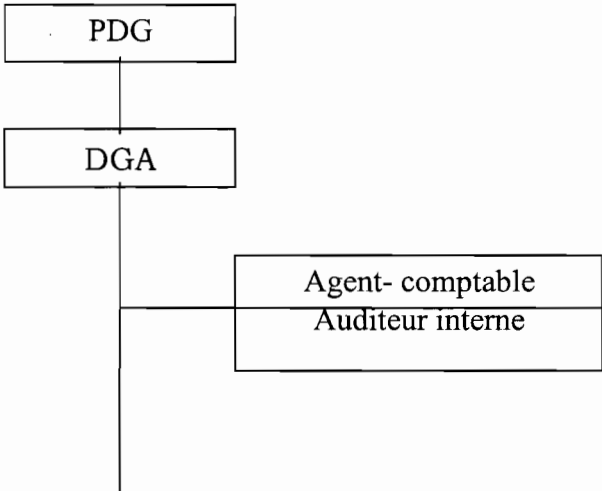
Comme tâches spécifiques, l'auditeur aura à se pencher sur :

- la vérification des opérations réalisées, de l'organisation et des procédures de contrôle interne et de leur conformité aux dispositions légales et réglementaires en vigueur, aux normes et aux usages professionnelles ainsi qu'aux orientations de l'organe exécutif.
- Le contrôle du respect strict des limites fixées dans la procédure achat pour l'engagement des dépenses ;
- Le contrôle de la réalité et la sincérité des informations fournies par les directeurs et les chefs services à la Direction Générale, notamment dans les rapports d'activité, les rapports de réunion, les rapports administratifs, commerciaux et financiers.
- La vérification des livres comptables, des recoupements et des rapprochements nécessaires pour tester leur fiabilité et leur sincérité.
- Le contrôle des dispositifs de sécurité et de conservation pour la sauvegarde des biens de l'ON.

2 . 3 Organisation de l' audit interne

Le nouvel organigramme élaboré par le groupement des cabinets Pannel Keer Foster et Africa Consulting et mis en application en Janvier 1999 prévoit une structure « Agent-comptable / Audit interne » avec la fusion à court terme des deux fonctions. Cette structure telle qu'elle apparaît sur l'organigramme général se présente comme suit :

Figure n°8 : Organisation de l’audit interne

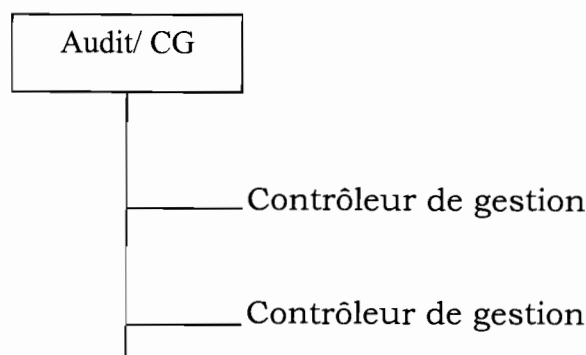


Source : Manuel de procédures ON (1999)

Dans la pratique, la structure fonctionne suivant l'ancien organigramme issu de la restructuration de Mars 1994 suivant la décision n°120 et 121 PDG-ON portant création et organisation de l' Audit /CG. Par rapport à cet organigramme, les fonctions d'audit et de contrôle de gestion sont assurées par une même personne.

Dans le cadre de l'exécution de ses attributions, l' auditeur/ contrôleur de gestion est assisté par deux contrôleurs de gestion. Cet organigramme se présente comme suit :

Figure n°9 : Ancien organigramme Audit / CG



Source : Rapport de restructuration ON (1994)

A travers cette figure, on constate que l'auditeur a à sa disposition deux contrôleurs de gestion.

2.4- Les animateurs de l' Audit /Contrôle de gestion

Comme indiqué plus haut, l'audit / CG fonctionne suivant l'ancien organigramme qui prévoyait trois (3) agents dont le directeur de la structure. Présentement, la structure fonctionne avec deux agents :

- Un économiste avec un niveau de formation maîtrise en sciences de gestion assurant la direction du service ;
- Un comptable de niveau BAC plus deux assurant le contrôle e gestion

Comme formation , le directeur de la structure a participé à deux séminaires de trois semaines chacun au CAMPC sur le contrôle de gestion et l'audit interne respectivement en Février 1996 et en septembre 1997. Quant au comptable, il a bénéficié d'une formation au CESAG en Management.

2.5 – Les moyens et les outils

- **Les moyens**

- Les moyens techniques :

Les moyens techniques tels que la charte de l'audit, le manuel d'audit interne n'existent pas au sein de la structure. L'audit interne tient sa légitimité de la décision n° 120 PDG-ON du 4 Avril 1994.

- Les moyens matériels :

Comme moyens matériels, la structure ne dispose que d'un micro-ordinateur et d'un ordinateur portable.

- Les moyens financiers :

La structure bien que rattachée au PDG, dispose d'un budget distinct de celui de la direction générale.

- **Les outils**

Seuls les sondages statistiques et l'interview sont utilisés lors des missions de contrôle. Le sondage consiste à choisir des pièces comptables et à vérifier si elles portent les différentes signatures nécessaires. Quant à l'interview, sont interrogés sans guide d'entretien

2.6- La conduite des missions d'audit.

Pour conduire les missions, l'auditeur a recours aux contrôleurs de gestion. Comme mandat, des termes de référence sont élaborés par les soins de l'auditeur et signés par le PDG ou le DGA . La suite des travaux consiste à présenter le mandat au responsable des structures à auditer et à exécuter le travail suivant les termes de références.

2.7- Le contrôle interne

le système de gestion mis en place à l'ON est multi- Etablissements.

L'existence de zones centralisées avec délégation de pouvoir, l'isolement et un environnement juridique et économique spécifiques ont justifié la mise en place d'un système de contrôle interne avec les objectifs suivants.

La rigueur de la gestion et l'application des directives de la direction générale.

La validation et l'homogénéité des informations comptables.

Le système de contrôle interne est composé du manuel de procédures générales du système comptable, du système de documentation et du système d'autorisation. L'audit interne dans le cadre de l'exécution de ses tâches est chargé de sa mise en œuvre et de son évaluation. Nous notons que l'audit interne ne s'est jamais acquitté de cette tâche.

- Le manuel de procédures

Il a été élaboré en 1995 et mis en application en Janvier 1999 . Il comporte un organigramme et décrit les différentes procédures à observer

- Le système comptable :

L'Office du Niger applique un système comptable intégré basé sur la comptabilité générale, analytique et budgétaire

La comptabilité générale tient compte des engagements des recettes et dépenses effectives, mais également des charges engagées et non réglées et par symétrie, des recettes acquises et non encaissées.

Pour la comptabilité analytique, l'ON a adopté un système pour la réalisation des objectifs de détermination des coûts par type d'activités, le contrôle et la maîtrise des consommations de matières et fournitures.

En ce qui concerne la comptabilité budgétaire, l'organisation mise en place prévoit la production de tableaux comparatifs « prévisions-réalisations » permettant de tirer les écarts à analyser.

- Le système de documentation :

Il n'existe pas de système de documentation formalisé à l'ON. Le système implicite se ramène à la conservation des documents d'ordre technique et historique.

- Le système d'autorisation et de supervision :

L'Office du Niger ne dispose pas de procédures écrites réglementant l'accès aux biens.

2.8- Les réalisations de l'audit interne.

Les réalisations de l'audit interne portent essentiellement sur l'élaboration du budget et de son suivi, les études pour la détermination du taux de la redevance, la rédaction des rapports d'activités de l'ON et les missions de contrôle.

• L'élaboration du budget et son suivi

Dans le cadre de son fonctionnement, l'Audit /CG est chargé de centraliser et d'élaborer le budget général de l'ON et son suivi.

L'élaboration du budget respecte les phases suivantes :

- la détermination des objectifs à atteindre ;
- la réalisation d'études préparatoires ;
- l'élaboration des projets de budgets ;
- la discussion des projets en comité de gestion ;
- l'adoption du budget définitif par le conseil d'administration.

Quant au suivi budgétaire, il est réalisé manuellement par rapprochement des prévisions et des réalisations

• Etudes pour la fixation du taux de la redevance eau

La redevance eau constitue la principale ressource de l'ON. Chaque année, en fonction des objectifs à atteindre en matière de travaux d'entretien du réseau hydraulique, son montant est calculé par l'Audit /CG en vue de couvrir les charges de fonctionnement et d'investissement non couvertes par la dotation de l'Etat et des bailleurs de fonds.

• La rédaction du rapport d'activité

La rédaction du rapport trimestriel et annuel de l' ON incombe à l' Audit / CG. A ce titre, la structure centralise les rapports du siège et des zones et procèdent à la synthèse en vue de la compilation pour la direction générale et le ministère de tutelle.

• Les missions de contrôle

Constituant le corps de contrôle interne, l' Audit /CG effectue des missions de contrôle et ce, généralement dans les zones et sur demande de la direction générale. Ces missions se rapportent à :

- La vérification des caisses ;
- La vérification de la facturation de la redevance eau et son recouvrement effectif ;
- La vérification des procédures de passation des marchés de travaux.

En somme, il s'agit de mission d'inspection qu'effectue le service d'audit interne.

2-9 La communication de l'auditeur

La communication au sein de l' audit se résume à l'information des contrôleurs retenus pour les missions de contrôle et aux comptes rendus verbaux que ceux-ci font avant la rédaction de rapport.

CHAPITRE II - ANALYSE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE :

L'audit interne tel que conçu et pratiqué à l'Office du Niger présente certes quelques forces eu égard à l'existence même de la fonction mais surtout des faiblesses d'organisation et de fonctionnement.

Au regard de ce qui précède, l'objectif de ce chapitre consiste à diagnostiquer le système de l'audit interne en vue de mettre en relief les forces et les faiblesses et les risques inhérents au dysfonctionnement de la pratique de l'audit interne à l'ON.

SECTION 1 - LES POINTS FORTS DU SYSTEME :

Ils se rapportent à la position hiérarchique, à la prise de conscience par les autorités et à la reconnaissance de la portée de la fonction et à l'existence d'un budget de fonctionnement .

1. 1 - La position hiérarchique :

L'audit interne tel que conçu et appliqué actuellement à l'Office du Niger est en position staff donc directement rattaché au Président Directeur Général. Cette position constitue sans nul doute un atout majeur car elle peut permettre à l'audit de jouer son rôle de conseiller au management et d'avoir les coudées franches dans la conduite de ses travaux. Elle peut permettre également à l'auditeur dans le cadre de ses rapports avec la Direction Générale d'avoir accès à toutes les informations nécessaires et désirées et de pouvoir intervenir dans toutes les fonctions et activités de l'Office du Niger. Dans une moindre mesure, l'audit interne peut avoir un effet dissuasif pour tout ceux qui pourront être tentés de contourner le dispositif de contrôle interne.

Ce privilège de l'audit interne est mal perçu par l'ensemble des directeurs aussi bien du siège que des zones car ils estiment qu'il est plus consulté et influence les décisions de la direction.

1. 2 - La prise de conscience de la nécessité de la fonction :

La création de la structure audit/CG de l'Office du Niger ne relève pas du fortuit. En effet suite aux nombreux problèmes de gestion et de maîtrise des risques qu'a connu l'Office du Niger et qui ont engendré des déséquilibres structurels menaçant même l'existence de l'organisation, et qui sont à l'origine de la restructuration profonde de 1994, les autorités de l'Office du Niger en collaboration avec ses partenaires ont jugé utile de créer 'un service d'audit interne/contrôle de gestion. Cette attitude dénote de la prise de conscience des différents acteurs quant à l'importance et la nécessité d'une telle fonction dans une organisation qui se veut moderne en vue de maîtriser les risques et par ricochet assurer sa pérennité. C'est une affirmation de la volonté d'éviter les dérapages d'antan même si au niveau organisationnel et fonctionnel des problèmes demeurent. La création de la fonction constitue la traduction de la volonté des différents partenaires à gérer autrement l'Office du Niger.

1. 3 - La reconnaissance de la portée de l'audit interne :

Suivant les résultats des enquêtes que nous avons menées, l'unanimité est faite sur la capacité qu'à la fonction d'audit à aider les opérationnels à améliorer leurs méthodes de travail et par conséquent à améliorer la gestion de l'Office du Niger tout . La majorité des agents interrogés 32 soit (85%) est convaincue qu'un service d'audit interne bien structuré et bien équipé avec un personnel motivé peut contribuer à améliorer la gestion de l'Office du Niger dans tous les domaines. Si nous prenons l'échantillon au niveau des cadres assumant des responsabilités, ils sont 17, soit (89%) à reconnaître la portée de l'audit interne. En ce qui concerne les agents d'exécution, ils sont au nombre de 15 (83%) à reconnaître la portée de l'audit interne.

Cette reconnaissance est un atout majeur qu'il faut également capitaliser pour instaurer une véritable culture de contrôle au sein de l'Office du Niger.

1. 4 - Points de vue des structures de contrôle externe :

L'analyse documentaire que nous avons effectuée nous a permis de constater que les missions de commissariat aux comptes, des audits spécifiques, des missions d'évaluations des contrats-plans État- Office du Niger-Exploitants, des missions d'évaluation des accords ou conventions de prêt, il a été démontré que l'audit interne dans sa conception et pratique actuelle ne peut être qu'inopérant. Par conséquent ces structures de contrôle externe ont toutes suggéré sa redynamisation par sa structuration pour qu'il puisse jouer pleinement le rôle qui est le sien. Cette prise de position dénote des insuffisances notoires constatées lors de l'évaluation de l'audit et du contrôle interne.

Cette attitude de ces corps de contrôle externe doit être interprétée comme un atout et une opportunité à saisir par les responsables de l'Office du Niger car elle dénote de la volonté de ceux-ci d'apporter leur contribution à la réalisation des objectifs de l'Office du Niger à travers un bon système d'audit.

1 . 5 Existence d'un budget :

Bien que la structure soit rattachée au PDG, elle dispose d'un budget de fonctionnement distinct de celui de la direction . Pour les trois derniers exercices, les montants se présentent comme suit :

1999 : 11.200.000 FCFA ;

2000 : 13.800.000 FCFA ;

2001 : 10.500.000 FCFA .

Ce budget est élaboré en tenant compte non seulement des charges salariales et des fournitures, mais également pour couvrir les frais de déplacement bien que les missions soient limitées.

SECTION 2 : LES FAIBLESSES :

Les faiblesses de l'audit interne suivant la conception et l'application actuelle se lisent à travers son organisation et son fonctionnement .

2.1- Perception du concept

Les concepts d'audit interne et de contrôle interne ne sont pas bien perçus par le personnel de l' ON. En effet, il ressort des questionnaires administrés qu'une frange importante : 28 (76%) de l'échantillon pense que les deux concepts sont identiques et que tout est une question de dénomination et d'école.

L'exploitation du rapport du contrôle général d' Etat élaboré en 1999, nous a permis de constater que celui-ci, dans ses recommandations, suggère le changement de la dénomination « Audit /Contrôle de gestion » en Audit interne sans proposer la création de la structure qui sera chargée de la gestion du système d'information.

En ce qui concerne les objectifs de l'audit interne, l'audit est perçu comme un service de détection des fraudes. L'acceptation et la mise en œuvre effective de l'audit interne à l' ON suppose la compréhension du concept.

Cette vision restrictive du concept de l'audit interne par le personnel constitue une faiblesse et n'est pas de nature à favoriser l'adhésion du personnel à sa promotion bien qu'il reconnaisse la portée de la fonction.

2.2- La structure organisationnelle de l'audit interne

L'audit interne, pour qu'il soit efficace doit être doté d'un organigramme qui réponde aux aspirations de la fonction.

La structure de l'organisation doit définir les relations entre les membres de la fonction et préciser clairement les tâches et les attributions.

L'audit interne de l' ON ne dispose pas d'un organigramme type définissant l'effectif de la structure, les rôles et les relations entre les membres.

La structure proposée ne permet pas de saisir l'organisation dans son ensemble par rapport aux responsabilités, à la définition des tâches et aux rôles que chacun doit jouer au sein de l'équipe. Par rapport à la spécificité

des missions de l'ON (exécution des travaux de génie civil et rural), l'organisation mise en place devait permettre de définir une équipe dont au moins un des membres doit pouvoir saisir ce métier.

2.3- Les attributions

Les attributions de l'audit interne telles que décrites et définies dans le manuel de procédures présentent des insuffisances tant au niveau des domaines à couvrir que dans les types d'audit à effectuer. A la lumière de la définition des tâches de l'auditeur, on remarque aisément que seuls les aspects comptables et financiers ont retenu l'attention des concepteurs. Les domaines tels que la gestion des eaux, la maintenance des aménagements, la mise en valeur agricole qui constituent les principales activités de L'ON, ne sont pas prises en compte. Par ailleurs, les attributions telles que définies ne peuvent donner lieu qu'à des audits de comparaison (conformité, régularité) et ne permettent pas la réalisation des audits d'opinion (efficacité, management et stratégie). Il faut noter que les attributions bien que présentant des insuffisances ne font pas l'objet d'exécution dans le cadre des réalisations de l'audit interne. Le manque de compétence explique cet état de fait. Cette vision restrictive de l'audit et le manque de compétence constituent des faiblesses qu'il convient de corriger pour l'efficacité de la structure.

2.4- La conduite des missions d'audit

L'Audit / Contrôle de gestion effectue des missions. Elles émanent de la direction générale et sont d'ordre ponctuel et inopiné revêtant un caractère d'inspection. Au cours de l'exercice 2001, la structure a effectué quatre (4) missions sur instruction de la direction générale. Ces missions avaient trait à la vérification des caisses des zones décentralisées, la vérification de la facturation de la redevance eau, la vérification du recouvrement effectif de la redevance eau et la vérification de la passation des marchés.

D'après le responsable de l'Audit / contrôle de gestion, ses missions ne font pas l'objet de préparation particulière obéissant à des phases. Une fois en

possession de l'ordre de mission, l'auditeur se présente au responsable de la structure à auditer pour lui faire part de l'objet de la mission. Il est ensuite mis en contact avec les responsables opérationnels. Cependant au terme de la mission, un compte rendu verbal est fait au responsable de la structure audité sur les constats sans toutes fois les discuter. Le rapport est ensuite produit en une seule version et est transmis seulement au PDG sous pli confidentiel. Cette méthode de conduire les missions à l'ON constitue une faiblesse car ne favorisant pas un cadre de travail fondé sur le partenariat où l'audit sera sans cesse sollicité pour des appuis.

2.5- Les moyens et les outils

- **les moyens.**

- **les moyens techniques :**

Il s'agit de la charte d'audit et du manuel d'audit. Ces différents moyens techniques dont dispose l'audit interne pour confirmer sa légitimité, refléter l'organisation et les habitudes de travail n'existent pas à l'ON. La méconnaissance de l'utilité de ces moyens est à l'origine de cette situation et prive ainsi l'audit interne des éléments importants de légitimité et de contrôle interne.

- **Les moyens humains.**

L'animation d'un service suppose des moyens humains en nombre et de qualité avec un plan de formation pour la mise à niveau constante. L'Audit interne de l'ON fonctionne présentement avec deux personnes dont le responsable de la structure. L'effectif dans sa composition actuelle ne peut nullement animer la structure dans sa configuration Audit /CG. Par rapport à la qualité de des animateurs, un seul séminaire ne permet pas d'exécuter correctement les travaux d'audit. En ce qui concerne le plan de formation, il n'existe pas. Ces différentes insuffisances expliquent l'immobilisme de la structure. En outre les perpétuels mouvements (mutation, démission, formation) ne rendent pas aisée la gestion du personnel du point de vue définition des tâches et capitalisation des expériences.

▪ Les moyens matériels

L'efficacité d'un service d'audit interne de nos jours est fonction de l'utilisation d'outils informatiques suffisants et adaptés.

Comme outils informatiques, l'audit interne ne dispose que d'un ordinateur datant de 1995 et qui se trouve être obsolète eu égard à l'évolution rapide dans le domaine, et d'un ordinateur portable acquis en 2001.

Ce matériel dans son ensemble reste insuffisant et inadapté. L'ordinateur acquis en 2001, même s'il est performant ne peut suffire pour la structure. Quant à celui acquis en 1995, il se trouve être dépassé. Ces insuffisances privent ainsi la fonction d'aide à la méthodologie au cours des missions, à la gestion du service et à l'utilisation de progiciel.

• Les outils :

De tous les outils dont dispose un auditeur interne pour la conduite de ses travaux, seuls le sondage statistique et l'interview sont utilisés. Quant aux autres outils la FRAP, le questionnaire de contrôle interne, le TFFA, la grille d'analyse des fonctions, le diagramme de circulation sont inexistantes et demeurent méconnus. Les outils dont dispose l'audit interne permet de collecter des informations et procéder à des recoupements. Le choix des outils est fonction des objectifs à atteindre car ceux-ci doivent être adaptés au contexte. L'utilisation de deux outils seulement à l'audit interne lors des missions ne permet pas de collecter toutes les informations pertinentes car elles ne peuvent pas être adaptées à toutes les situations.

2.6-Absence de plan d'audit

Les missions d'audit à l'ON ne sont pas soutenues par un programme annuel issu d'un plan d'audit. Les missions sont effectuées suivant des termes de référence au besoin. Or la planification des activités consiste en la fixation des objectifs au cours d'une période donnée et couvrant l'ensemble des activités suivant l'approche adoptée. L'élaboration du plan d'audit répond au souci :

de lister l'ensemble des missions d'audit ;

de calculer les coefficients de risque en vue de définir les périodicités des missions ;

D'associer les principaux responsables à l'élaboration des projet de plans ;

D'ajuster le plan en fonction des ressources et de la disponibilité des auditeurs.

L'absence de plan d'audit constitue une insuffisance car elle ne permet pas de cerner l'ensemble des activités pour l'établissement des périodicités des missions.

2.7- Le contrôle interne

L'efficacité de l'audit interne est fonction de la qualité du système de contrôle qu'il est chargé d'évaluer. Le système de contrôle interne de l' ON comporte des insuffisances à travers ses composantes suivantes.

- **Le manuel de procédures**

Les faiblesses au niveau du manuel de procédures sont de deux ordres :

- **Les faiblesses de conception du manuel**

Le manuel de procédures a prévu un organigramme dans lequel apparaît les structures en fonction des métiers. Cependant, au niveau des structures, les postes ne sont pas suffisamment décrits pour permettre de cerner les relations entre les membres, les rôles et les tâches.

Les tâches sont globalisées et relèvent des responsables des structures. En outre, la structure audit n'a pas d'organigramme type proposé. Les autres insuffisances que nous avons relevé et qu'il convient de signaler. Il s'agit de la création de deux services (service formation et service documentation et communication) qui n'apparaissent pas sur l'organigramme car antérieur à son élaboration.

- **Les faiblesses d'application du manuel**

Les faiblesses d' application se rapportent aux structures apparaissant sur l'organigramme et qui ne sont pas opérationnelles. Il s'agit du bureau des

affaires juridiques et informatiques, du service contrôle de gestion et marchés

- **Le système comptable**

Les faiblesses à ce niveau sont également de deux ordres

- **Les faiblesses de conception**

Les procédures comptables décrites dans le manuel de procédures sont antérieures à l'avènement du SYCOA. Par conséquent, les repères juridiques, fiscaux, techniques et économiques ne sont pas prises en compte ; A titre d'exemple, six (6) principes comptables ont été énoncés alors que le SYSCOA en a prévu neuf (9).

- **Les faiblesses d'application**

Elles concernent la comptabilité analytique et la comptabilité budgétaire.

La comptabilité analytique telle qu'elle est décrite dans les procédures comptables reste au stade de la théorie. Le système standard proposé n'a pu être développé faute de compétence.

En ce qui concerne la comptabilité budgétaire, elle se fait manuellement par l'auditeur contrôleur. A partir de la balance générale des comptes fournie par la comptabilité, celui-ci procède aux rapprochements entre le budget et les données comptables. La désarticulation entre la comptabilité budgétaire eu égard à la période de facturation de la redevance eau et la comptabilité générale est à l'origine de cette situation.

- **Le système de documentation**

L'Office du Niger ne dispose d'aucun système de documentation basé sur des procédures formelles pour la conservation, l'accessibilité et le classement des documents. La gestion de la documentation se ramène à la conservation des documents d'ordre technique et historique

2.8- Absence de système de communication

Pour la communication à l'extérieur, l'audit interne de l'ON n'est affilié à aucun organisme professionnel à l'extérieur pouvant favoriser les échanges d'expériences et améliorer l'efficacité de la structure et constitue par conséquent une faiblesse.

En ce qui concerne la communication à l'intérieur, il n'existe nullement de système pouvant permettre l'émission des différents messages de l'auditeur et favoriser l'harmonisation des méthodes de travail et la validation des recommandations.

2.9- Autre contraintes

- **Implication de l'auditeur dans la gestion courante.**

L'auditeur interne de l'ON se trouve au centre de certaines activités. qui n'assure pas son indépendance vis à vis des opérationnels. Ces activités se rapportent à la :

- participation aux commissions de passation des marchés;
- participation aux commissions de réception des travaux et fournitures ;
- la présidence de la commission de réforme ;
- la signature et visa pour les autorisations de commande de travaux et fournitures.

- **Le conseil d'administration**

Le conseil d'administration, en tant que corps de contrôle externe et chargé de se prononcer sur la gestion du PDG se devait en principe exiger un rapport annuel de l'auditeur sur l'évaluation du contrôle interne et les missions d'audit effectués. Dans la pratique, l'audit interne à part le budget et le suivi budgétaire ne présente aucun autre rapport. Le conseil d'administration en tant que premier responsable de la mise en œuvre du contrôle interne, s'attèle plutôt à approuver les programmes et les états financiers au détriment de celui-ci qui est censé lui donner une assurance raisonnable quant à la fiabilité des informations financières et comptables. Les procès verbaux des quatre (4) dernières sessions ordinaires que nous avons consultés ne mentionnent pas la défaillance de l'audit interne à ce état

de fait. Cette attitude du CA en notre sens constitue une faiblesse car ne favorise pas le développement de l'audit.

Les opérationnels

L'audit interne dans le cadre de son fonctionnement est affectés par des susceptibilités liés aux préjugés négatifs d'inspection qu'ont le personnel d'encadrement et d'exécution et par conséquent ne sont par portés sur les missions d'audit interne. En effet, les opérationnels ont encore les pratiques brutales et policières du PPGS qui était chargé du contrôle à l' ON. Depuis l'existence de la fonction, aucune manifestation d'assistance et d'appui n' a été demandée. L'audit actuel, dans sa dynamique d'assistance et de conseil doit, pour l'amélioration des méthodes de travail être constamment demandé. A défaut, nous notons une insuffisance qui ne permet pas à la structure de s'épanouir et d'atteindre ses objectifs.

Section3 :Synthèse des forces et faiblesses et des risques encourus

Evaluation des risques encourus

Tableau n°3 Synthèse des forces et faiblesses et risques encourus

Variables	Constats		Risques
	Forces	Faiblesses	
Position hiérarchique	Niveau de rattachement adéquat	Indépendance non assurée du fait de l'implication dans les activités courantes	Perte d'autorité Partialité dans les jugements
Organisation de l'audit		Organigramme non formalisé Inadéquation de la structure avec les attributions	Pilotage à vue Impossibilité de réaliser les attributions
Attributions		Attributions non formalisées dans une charte Inadéquation entre les attributions et les moyens Attributions consacrées aux audits de comparaison	Limitation des domaines d'intervention Impossibilité d'exécuter les missions Non couverture de toutes les activités
Compétence de l'auditeur	Connaissance des métiers de l'ON	Non maîtrise des outils et technique de l'audit Niveau de formation insuffisant Non maîtrise des normes de l'IIA	Appréciations erronées Incapacité de conduire une mission d'audit

Evaluation des risques encourus (suite)

Variables	Constats		Risques
	Forces	Faiblesses	
Les moyens humains		Insuffisance de l'effectif Inexistence de plan de formation Inadéquation entre les moyens et les attributions	Incapacité d'exécuter les attributions Qualité médiocre des travaux
Moyens matériels		Insuffisance des moyens matériels Moyens matériels inadaptés	Qualité des travaux non assurée
Les moyens financiers	Existence d'un budget de fonctionnement et d'investissement		

Evaluation des risques encourus (suite)

Variables	Constats		Risques
	Forces	Faiblesses	
Charte d’audit		Inexistence de charte d’audit	Perte de légitimité et d’autorité
Manuel d’audit interne		Inexistence de manuel	Non définition du cadre de travail Absence de méthodologie Absence de référentiel pour les débutants
Système de communication		L’ audit ne dispose pas de système de communication	Déficit d’expériences par manque d’échange Méthode de travail non harmonisée Non validation des constats de l’auditeur
Contrôle interne	Existence d’un manuel de procédure	Manuel non appliqué Inadapté au SYSCOA Manuel non mis à jour	Informations comptables non fiables Non séparation des tâches Cumul de fonctions
Système comptable	Existence d’un système comptable intégré	Budget tenu manuellement Comptabilité analytique non tenue	Suivi budgétaire non fiable Non maîtrise des coûts

L'analyse de la pratique de l'audit interne à l'Office du Niger nous a permis de constater que la structure dans sa conception et application actuelle n'est pas opérationnelle et par conséquent ne peut jouer nullement le rôle qui est le sien c'est à dire un outil d'aide à la gestion. Pour corriger le dysfonctionnement de la structure, nous proposons dans le chapitre suivant de faire des propositions d'amélioration à travers l'organisation et le fonctionnement.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE III : PROPOSITIONS ET PLAN D' ACTION :

Après avoir fait le diagnostic de l'audit interne tel que conçu et appliqué à l'ON et faisant apparaître de nombreuses insuffisances, il convient de faire des propositions pertinentes pour améliorer le système et lui permettre de jouer pleinement le rôle qui est le sien .

Les propositions que nous faisons vont dans le sens de la conception du système, l'organisation , le fonctionnement et l'adoption des moyens et outils telles que définies dans la partie théorique.

SECTION 1- ORGANISATION DE LA STRUCTURE :

La pratique de l'Audit interne tout comme toutes fonction, suppose au préalable une organisation adéquate, définissant les missions, les objectifs et les modalités de fonctionnement ;

1. 1 – La structure organisationnelle :

Pour l'efficacité de l'audit interne, il est important que la structure organisationnelle soit structurée de manière à définir les responsabilités et les attributions et éviter du coup que l'une des fonctions n'occulte l'autre comme c'est le cas présentement. Pour ce faire, nous proposons deux solutions possibles :

La réorganisation de la structure actuelle avec un contenu ;

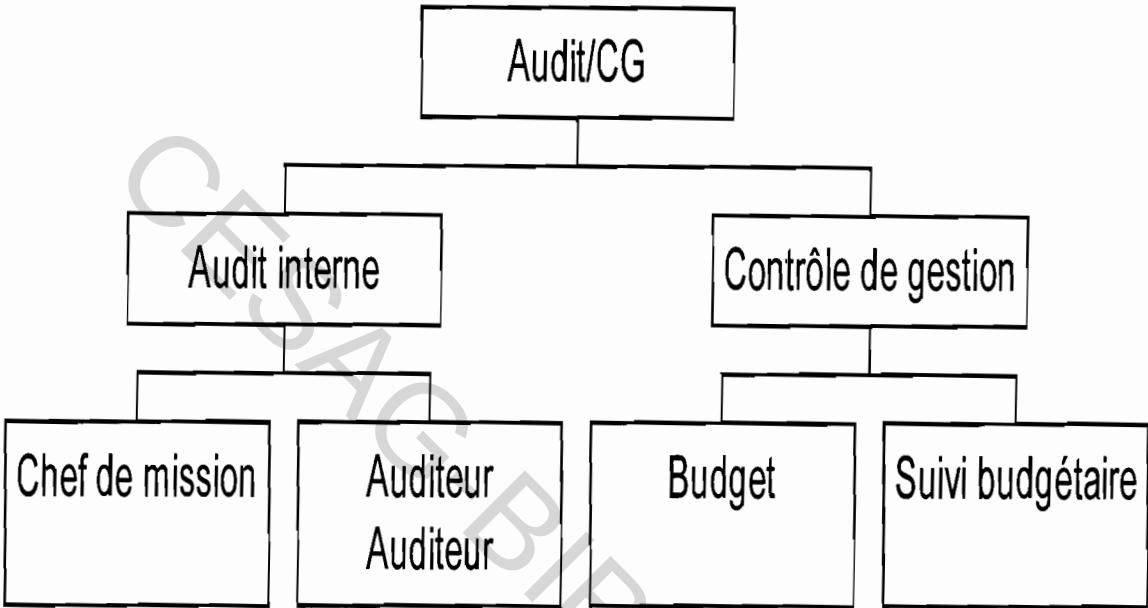
L'érection de l'audit /CG en deux entités différentes.

- **La réorganisation de la structure actuelle :**

Nous rappelons que la structure actuelle audit/CG constitue une entité unique pilotée par la même personne qui est assistée par deux contrôleurs de gestion. L'Audit Interne et le contrôle de Gestion sont certes deux fonctions avec assez de divergences mais restent complémentaires et non concurrentes, et concourent aux mêmes objectifs d'efficacité de l'entreprise. Ainsi, nous recommandons le maintien de la structure actuelle dans sa

dénomination et son pilotage mais avec la réorganisation et les attributions suivantes :

Figure n° 10 Réorganisation de l’audit/CG



Source : Nous mêmes

Cette structure à notre avis présente les avantages suivants :

Elle est moins coûteuse car regroupée et ne nécessitera pas assez de moyens matériels et financiers.

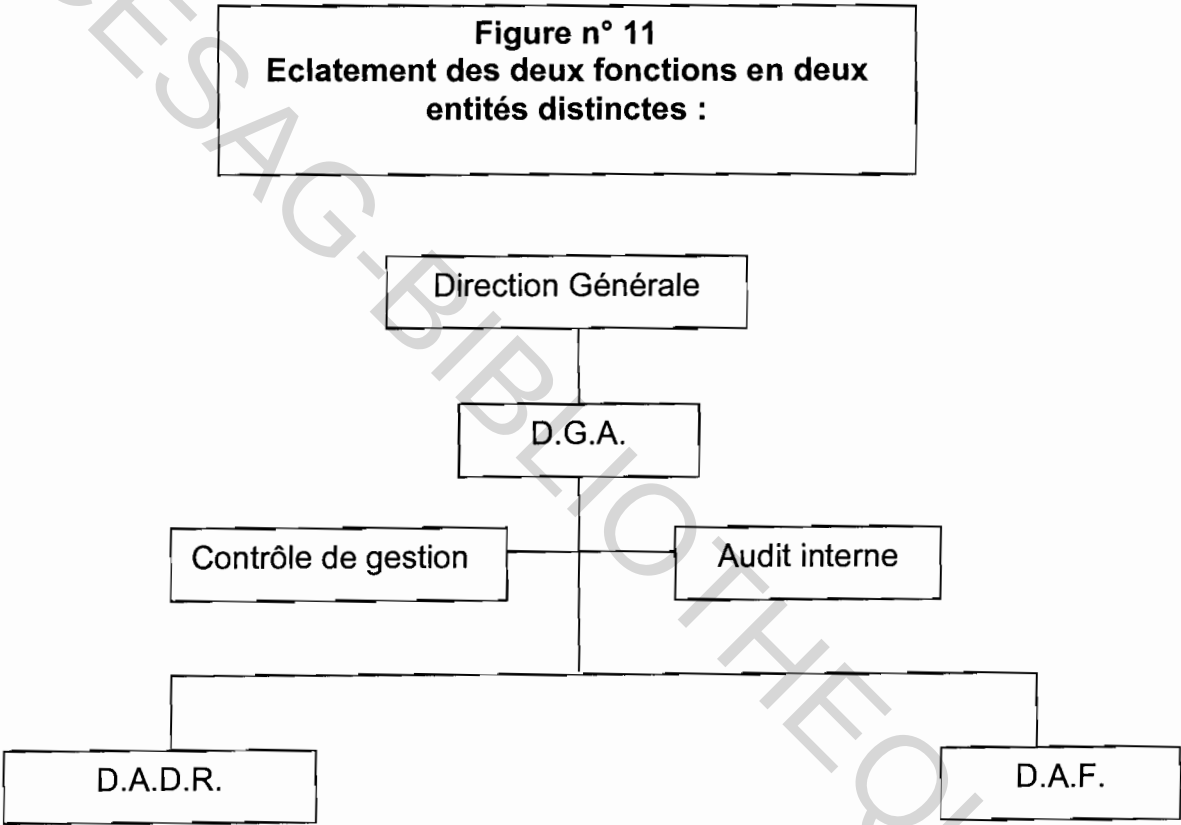
La complémentarité entre les deux fonctions sera mieux exploitée. Elles s'appuieront l'une sur l'autre par le biais de leurs recommandations pour conduire les travaux futurs.

La disponibilité en temps réel des informations nécessaires pour l'efficacité des deux fonctions.

Comme inconvénient, on peut noter la partialité du responsable de la structure qui est chargé de valider les travaux des deux fonctions dont il est le responsable. En effet, les contrôles réciproques entre l'audit interne et le contrôle de gestion peuvent être complaisants. Un autre inconvénient non moins important est la lourdeur de la structure.

• **L'érection des deux fonctions en deux entités différentes :**

L'audit interne et le contrôle de gestion sont deux fonctions complémentaires avec des avantages reconnus à tout égard. Cependant les inconvénients de les maintenir en une entité unique et l'efficacité qui doit les caractériser pour la réalisation des objectifs de l'Office du Niger militent en faveur de l'éclatement de la structure actuelle en deux entités distinctes. Ainsi, nous proposons la restructuration et la réorganisation de l'audit interne comme suit :



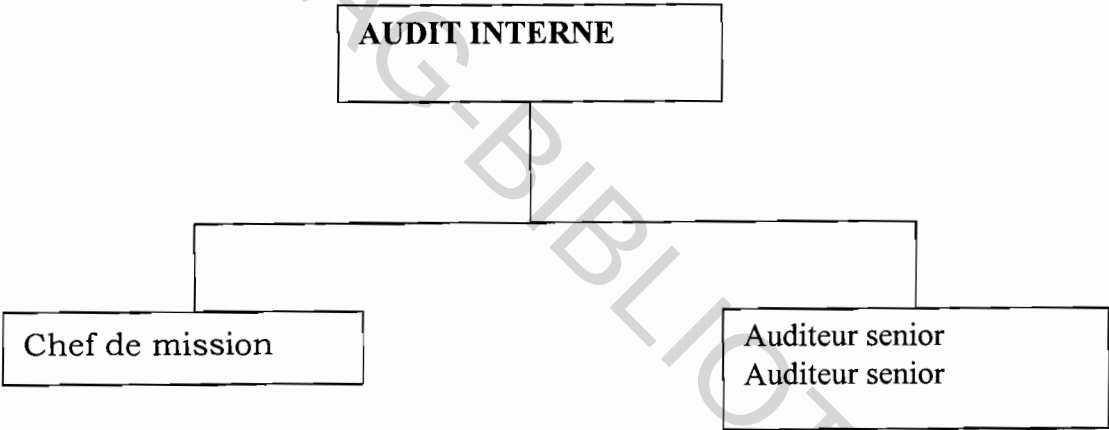
Source : Nous mêmes

Réorganisation de l'audit interne :

Pour insuffler une nouvelle dynamique à l'audit interne, il s'avère indispensable d'adopter une structure organisationnelle adaptée et répondant aux mieux aux objectifs de l'Office du Niger. L'organigramme que nous proposons sera de type décentralisée avec spécialisation et polyvalence des auditeurs. Pour ce faire, il s'agira de faire l'amalgame entre la

spécialisation et la polyvalence. L'ON, il faut le rappeler au regard des missions d'entretien et d'aménagement demandant une forte technicité en génie rural doit avoir des compétences en la matière pour pouvoir détecter les dysfonctionnements dans le domaine. Cette structure organisationnelle aura pour avantage pour l'audit non seulement de couvrir toutes les activités de l'ON mais également l'intégration des spécialistes au sein de l'organisation. Le chef de la structure audit en fonction des objectifs à atteindre aura la latitude de composer l'équipe compte tenu des capacités et des possibilités de l'Équipe.

Figure N°12: Nouvel organigramme de l'audit



Source : nous-mêmes

La structure est rattachée au Président Directeur Général et se présente de la manière la plus simple avec un effectif de 4 agents. Elle se compose du responsable de l'audit interne, d'un chef de mission polyvalent ou spécialiste et de trois auditeurs.

Cette solution a l'avantage d'être légère et souple et le responsable de la structure ne s'attellera qu'aux missions de l'audit interne. Comme inconvénient on peut noter le coût financier et humain de la création de la nouvelle structure.

1. 2 - Les Objectifs et les Missions :

- **Audit interne :**

Une structure d'audit interne ne s'aurait être efficace que lorsque ses objectifs et ses missions sont clairement identifiés et définis. L'auditeur dans son rôle d'assistance au management et aux opérationnels à travers le système d'organisation du contrôle interne sera chargé :

- De concevoir et de consigner dans un document officiel le système de contrôle interne ;
- D'évaluer l'ensemble du système de contrôle interne en fournissant des analyses, des recommandations, des commentaires pertinents ;
- De détecter au plus tôt les dysfonctionnements et proposer des solutions correctives ;
- D'aider le management de l'ON et les opérationnels à travers des conseils et des opinions sur l'opportunités de certaines décisions.

Pour atteindre les objectifs ci-dessus cités, l'auditeur aura comme missions :

- L'examen de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations, comptables, financières et les moyens utilisés pour les identifiés, les mesurer ;
- L'examen des systèmes établis en vue d'assurer le respect des politiques, plans et procédures ;
- L'examen des dispositions prises pour protéger le patrimoine ;
- L'appréciation de l'utilisation économique et efficace des ressources ;
- L'examen des programmes de l'Office du Niger avec les objectifs fixés
- L'appréciation de la pertinence des objectifs ;
- L'aide pour la mise à jour du manuel de procédure ;
- L'audit de toutes les fonctions et activités de l'Office du Niger ;
- L'évaluation périodique du système de contrôle interne

- **Le Contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion aura pour sa part les objectifs et les missions suivants :

La participation à l'élaboration des plans stratégiques et opérationnels de l'Office du Niger ;

La quantification des mécanismes économiques et financiers de l'Office du Niger ;

La réalisation sur demande de la Direction Générale d'études spécifiques ;

La conception et la mise en place du système d'informations ;

L'élaboration du budget et du contrôle budgétaire ;

La production périodique des tableaux de bord ;

La mise à jour des plans ;

L'appréciation en terme financier et technique de certains facteurs clés (entretien du réseau, conseil rural et programme annuel) ;

L'évaluation des performances.

1. 3 - Le Rattachement de l'Audit Interne :

Par rapport à la théorie que nous avons largement abordée, la fonction d'audit pour pouvoir mener efficacement sa mission doit être rattaché à un quelqu'un au sein de l'organisation disposant compétence et autorité nécessaire pour promouvoir l'indépendance. L'Audit/Contrôle de Gestion à l'ON est rattaché au Président Directeur Général. Ce niveau de rattachement doit pouvoir lui permettre de mener sa mission sans contraintes majeurs; Avec l'adoption de la nouvelle dénomination, nous suggérons le maintien de la fonction à ce niveau pour lui assurer une indépendance vis à vis des opérationnels. Cette indépendance relative (pouvant être influencée par le management) peut être renforcée par l'approbation de la nomination et la révocation de l'AI par le conseil d'administration.

1. 4 - Champ d'Intervention :

Par champ d'intervention, nous entendons l'ensemble des activités et fonctions de l'ON.

Dans le cadre de l'exécution de ses missions, toutes les activités et fonctions seront couvertes par le service d'audit interne sans exclusive. Outre ces fonctions et activités classiques, l'ON bénéficie également de nombreux projets d'appui tels que: l'URDOC, le PCPS, les projets de mise en valeur agricole dont les objectifs spécifiques concourent à la réalisation des objectifs globaux de l'ON. Les différents projets bien que n'étant pas intégrés à l'Office du Niger du point de vue gestion demeurent sous la responsabilité du Président Directeur Général quant à leur exécution. Nous suggérons leur prise en compte dans le domaine d'intervention de l'audit interne.

1. 5 - Rôle des membres de l'équipe :

- **Le Responsable de la structure :**

De formation BAC plus quatre ou cinq avec une expérience prouvée, le responsable de l'audit interne assumera les rôles suivants :

La gestion administrative et financière de la structure ;

La proposition d'un plan pluriannuel et programme annuel au Président Directeur Général ;

La coordination des missions d'audit ;

La définition et l'application des procédures ;

La coordination des interventions des corps de contrôle extérieur ;

Faire respecter les recommandations;

La rédaction des rapports d'activité trimestriels, annuels de l'audit ;

La supervision des rapports d'audit et leur signature;

La mise en place d'un système d'évaluation de l'efficacité de l'AI.

- **Le Chef de mission :**

Compte tenu de la spécificité de l'Office du Niger, nous suggérons une formation polyvalente pour le titulaire du poste avec un niveau BAC plus quatre ou cinq. Outre les connaissances en génie rural et/ou civil, le titulaire du poste aura une formation complémentaire en sciences de gestion.

Comme rôle, il sera chargé entre autres :

D'animer et de contrôler les travaux sur le terrain;

D'assurer la qualité des travaux et de veiller à une bonne relation entre auditeurs et audités;

D'assister le responsable de l'audit l'interne dans ses attributions

- **Les Auditeurs :**

Le travail en équipe doit être leur point fort. Ils auront comme tâches :

L'exécution des programmes de vérification ;

Le respect de la méthodologie mise en place

L'assurance de la qualité des travaux;

L'assistance au chef de mission dans ses attributions.

SECTION 2 - FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT :

Pour rendre l'audit interne opérationnel pour que les objectifs qui lui sont assignés soient atteints, nous proposons l'adoption d'un certain nombre de moyens et l'utilisation d'outils.

2. 1 - La Planification des activités

Les activités de l'audit interne doivent être formalisées par une planification à long ou moyen terme pour plus d'efficacité. Cette planification à l'avantage de permettre la prise en compte de toutes les activités durant la période de planification et éviter les missions d'audit par à coup qui prennent l'allure de missions d'inspection.

Le responsable de l'audit interne sera chargé de l'élaboration du plan pluriannuel suivant la démarche suivante :

Détermination de l'ensemble des activités et des services à auditer au cours de la période. Le travail se fera de concert avec les responsables des structures concernées ;

Attribuer à chaque mission une fréquence d'interventions en fonction des niveaux de risque des activités ;

Évaluation du temps nécessaire par chaque mission ;

Élaboration d'un budget en tenant compte des moyens matériels, humains et financiers ;

Faire approuver le plan par la Direction Générale ;

Traduction du plan en programme annuel.

Le plan d'audit élaboré fera constamment l'objet de mise à jour et d'enrichissement.

Tableau n° 4: ESQUISSE D'UN PLAN D'AUDIT

Missions d'audit	Coeff. De Risque	Années				
		2002	2003	2004	2005	2006
1 - Entité à auditer (approche par métier)						
DAF	1	-	20	5	-	10
DADR	1	10	-	30	5	-
Zone du Macina	2	10	10	5	20	5
Zone de Niono	2	10	10	5	20	5
Zone de Molodo	2	10	10	5	20	5
Zone de N'Débougou	2	10	10	5	20	5
Zone du Kouroumari	2	10	10	5	20	5
2 - Cycle à auditer (approche par cycle)						
Achats/fournisseurs	3	20	10	30	5	20
Ventes/clients	3	20	10	25	10	20
Trésorerie	2	5	-	5	10	5
Personnel/paie	1	5	-	5	10	15
Investissements.	1	-	5	5	10	10
3 - Thèmes à auditer (approche par thème)						
Accords et conventions	3	10	5	20	-	20
Contrat d'entretien	3	25	25	20	5	20
Contrats d'études	1	5	-	-	5	5
Contrats de surveillance	1	5	-	-	5	5
Procédures à auditer	1	5	5	-	5	-
4 - Autres approches						
Recrutement	1	-	5	-	-	5
Passation des marchés	3	20	25	10	10	20
Attribution de parcelles	2	5	20	-	5	-
TOTAL		180	180	180	180	180

Ce plan d'audit que nous proposons est à titre indicatif. S'il devait être adopté sera plus affiné et détaillé.

La première colonne indique les services et les activités retenues par le plan et qui feront l'objet d'audit. De ce plan d'audit, découlera le programme d'audit.

La deuxième colonne quant à elle indique le coefficient de risque qui va permettre de déterminer la fréquence des missions. Pour l'attribution des points, nous avons adopté la démarche suivante en nous inspirant du cadre théorique et sur la base de l'appréciation du contrôle interne uniquement.

3 points : contrôle interne comportant des lacunes graves ;

2 points : contrôle interne insuffisant ;

1 point : contrôle interne adapté.

Les cinq dernières colonnes indiquent la répartition de la fréquence des audits à effectuer et les temps nécessaires en fonction des coefficients de risques.

Pour la détermination du temps des missions, il nous a paru nécessaire de tenir compte du volume du travail de chaque entité auditable et de leur complexité.

- **Le programme d'audit**

Il est la traduction du plan pluriannuel en emploi du temps. Les éléments de la première année du plan seront retenus. Pour l'élaborer, le responsable de l'audit se devra de faire le point des périodes d'indisponibilités des auditeurs et formera les équipes en fonction de la fréquence des missions. Il se devra également de solliciter l'accord des responsables des entités à auditer sur les périodes retenues et construira un emploi du temps pour chaque auditeur.

- **Le reporting :**

Pour renseigner la Direction Générale sur l'avancement des travaux d'audit par rapport au plan prévisionnel, le responsable de l'audit interne doit élaborer un rapport (reporting) contenant les points suivants :

- Évolution des frais de mission ;
- Analyse des temps d'exécution des missions par rapport au temps prévus ;
- Le point des rapports diffusés ;
- Le point des recommandations et le taux de mise en œuvre.

2. 2 – La charte d'audit :

Pour lui conférer toute sa légitimité, nous recommandons une charte pour la fonction audit de l'Office du Niger. Celle-ci, de par son contenu constituera un garant pour l'indépendance de la fonction. Son élaboration sera l'œuvre du responsable de l'audit interne de l'Office du Niger qui se chargera de la faire approuver par la Direction Générale et le Conseil d'Administration.

Comme contenu, les points suivants constitueront son ossature :

Les objectifs de la fonction d'audit interne de l'Office du Niger ;

- Les missions ;
- Le rattachement ;
- Le champ d'application.

2. 3 – Le manuel d'audit interne :

Pour formaliser le cadre de travail de l'audit interne, nous proposons la mise en place d'un manuel d'audit dont la rédaction pourra être confiée à un cabinet d'audit. Le contenu du manuel portera essentiellement sur les éléments suivants :

- L'organisation de la fonction et son rattachement au Président Directeur Général ;
- La description des postes de tous les auditeurs ;

- Le rappel des normes professionnelles pour la pratique de la fonction ;
- Le planning des travaux d'audit et les relevés de temps ;
- La nature des imprimés utilisés pour les auditeurs ;
- Le système de classement des dossiers et des rapports ;
- Les délais de production des rapports après les missions.

2. 4 – Formation continue ou renforcement des capacités :

La qualité des ressources humaines dans une organisation constitue la condition indispensable pour son efficacité et son développement. Par conséquent, pour la mise en œuvre de l'ensemble des recommandations, nous proposons le recrutement de l'ensemble du personnel de l'audit en interne. En somme il s'agit de faire une promotion interne qui aura pour avantage immédiat l'adaptation des auditeurs et leur plus grande connaissance de l'environnement de l'Office du Niger. Pour l'accomplissement de leurs missions, l'accent sera mis sur la formation continue afin d'éviter les déphasages. Pour ce faire, la formation d'un autre cadre au Centre Africain d'Études Supérieures en Gestion (CESAG), option « Audit interne/contrôle de gestion » s'avère indispensable. Les autres cadres pourront bénéficier des formations soit en cabinet d'audit, soit en participant aux séminaires et ateliers sur les thèmes d'audit et de contrôle de gestion. Pour la mise en œuvre des différentes formations, le responsable de l'audit élaborera un programme de formation qu'il soumettra à la Direction Générale pour approbation en vue de sa prise en compte dans le programme général de formation de l'Office du Niger.

2. 5 – Mise en place d'un système de communication :

L'information dans une organisation n'a d'importance que lorsqu'elle est partagée et utilisée à bon escient par les différents acteurs. En effet tous les acteurs doivent être au même niveau d'informations pour que l'Office du Niger puisse prétendre à atteindre les objectifs. C'est dire l'importance que revêt la communication au sein d'une entité comme l'Office du Niger d'où la proposition de mise en place d'un système de communication entre

auditeurs internes, entre auditeurs et audités et entre auditeurs et l'extérieur.

- **La communication au sein de l'audit interne :**

Cette communication se manifestera au plan pratique par la tenue des réunions pendant une période retenue (semaine, mois) pour faire le point des travaux d'audit. Lors de la réunion, chaque auditeur interviendra pour faire le point de ses travaux en faisant ressortir les difficultés rencontrées et les solutions qu'il envisage pour discussion et adoption d'une solution commune.

Outre les réunions, le manuel d'audit qui est un document interne constitue un support idéal pour les auditeurs en vue de s'approprier les techniques, les méthodes et les normes mises en place pour la pratique de la fonction.

- **La communication au sein de l'Office du Niger :**

Le journal interne de l'Office du Niger serait le cadre propice pour une communication de l'auditeur au sein de l'entité. L'Office du Niger n'en disposant pas, nous suggérons des rencontres formelles trimestrielles au cours desquelles l'auditeur entretiendra les responsables des structures et leurs agents sur des thèmes d'audit.

- **La communication à l'extérieur :**

Pour des échanges d'expérience, nous recommandons l'affiliation de l'audit interne à l'IMACI (Institut Malien des Auditeurs et Consultants Internes). La culture de relation de partenariat d'avec le commissaire aux comptes et les consultants externes doit être encouragée.

2. 6 – Mise en place d'un système d'évaluation de l'audit interne :

Tout comme les autres fonctions de l'Office du Niger, l'audit interne doit faire l'objet d'évaluation périodique pour que son efficacité soit constamment améliorée. Partant, nous proposons les critères d'évaluation suivants :

- La rédaction par le responsable de l'audit de la charte ;
- Le degré de maîtrise des normes de l'audit par les auditeurs ;
- L'élaboration d'un plan d'audit et son exécution suivant un planning ;
- La cohérence du plan d'audit avec les moyens ;
- La production à temps des rapports ;
- Le taux de mise en œuvre des recommandations.

2. 7 – Déroulement des missions d'audit :

Le programme annuel issu du plan d'audit et les missions ponctuelles confiées par la Direction Générale constitueront le fondement des missions d'audit. Dans la pratique, ces missions d'audit à l'Office du Niger se dérouleront suivant les phases ci-dessous :

• La phase de préparation :

Pour les missions ayant fait l'objet d'un programme annuel, leur exécution par l'auditeur interne ne nécessitera plus de préparation particulière. Elles s'exécuteront suivant l'ordre de mission et la familiarisation avec l'entité à auditer. Pour les missions urgentes ou inopinées, le responsable de l'audit va discuter des modalités pratiques de l'exécution de la mission avec le PDG et fera part des difficultés de la mission.

▪ L'ordre de mission :

Le responsable de l'audit interne de l'Office du Niger établit l'ordre de mission qu'il soumet au PDG pour signature aussi bien pour les missions programmées que les missions inopinées. L'ordre de mission doit comporter les éléments suivants :

- La désignation du mandat et sa signature par le PDG ;
- Les noms des mandataires ;
- L'objet de la mission ;
- La composition de l'équipe de la mission ;
- La durée de la mission.

L'ordre de mission une fois signé doit être porté à la connaissance des audités par les bons soins du secrétariat de la Direction.

Nous faisons remarquer que l'ordre de mission malgré son caractère officiel n'est pas systématiquement obligatoire pour les missions programmées et approuvées par la Direction. Pour les missions inopinées dont le succès dépend de sa confidentialité, l'ordre de mission peut ne pas être diffusé.

- La familiarisation avec l'entité :

C'est la phase d'études de l'entité à auditer. L'auditeur interne va procéder à une étude préliminaire en vue de se faire une connaissance sur le domaine ou la fonction à auditer, d'identifier les zones à risques, d'établir le rapport d'orientation.

- Prise de connaissance de l'entité à auditer

Cette étape se caractérise par la revue documentaire et la collecte de toute donnée pouvant permettre à l'auditeur de se faire une idée d'ensemble sur le schéma d'organisation en vigueur. Dans la pratique, les documents suivants seront demandés :

- ✓ L'organigramme de l'entité ;
- ✓ Les manuels de procédure ;
- ✓ Les procès verbaux de réunions ;
- ✓ Les décisions, notes de services et les lettres circulaires ;
- ✓ Les plans et programmes annuels ;
- ✓ Le budget et le suivi budgétaire ;
- ✓ Les conventions et accords etc.

- Identification des risques :

Le responsable de l'audit à partir de la revue des documents pour la prise de connaissance et de l'analyse effectuée va faire l'état des incohérences pour la détermination des zones à risques. La construction du programme de travail sur le terrain sera élaborée en fonction des zones à risques identifiées et

également en fonction du dispositif du contrôle interne mis en place. L'élaboration du TFFA parachèvera cette étape.

➤ La définition des objectifs et champ d'application :

Il s'agit pour l'auditeur interne de dresser un programme de travail formalisant les axes d'investigation. Ce programme de travail ou rapport d'orientation s'appuiera sur les forces et faiblesses dégagées plutôt et indiquera les objectifs à atteindre et les champs à couvrir. L'ampleur des travaux à réaliser sera fonction du degré des incertitudes ou satisfactions relevé lors de la phase de préparation.

• **Phase de réalisation :**

Cette phase consistera à effectuer les travaux sur le terrain par :

▪ La réunion d'ouverture :

Elle marque le début des opérations contenues dans le rapport d'orientation. Au cours de la réunion, l'audit interne présentera son programme aux audités.

▪ Le programme d'audit :

Il est établi par l'équipe en charge de conduire la mission sous la responsabilité du chef de mission. Le programme d'audit consistera à la détermination et la répartition des tâches entre les auditeurs.

▪ Le programme de vérification :

Le programme de vérification sera élaboré par le chef de mission à partir des programmes d'audit. En effet celui-ci constitue le détail des tâches réparties entre les auditeurs. Dans la pratique, le chef de mission va lister les questions à poser aux auditeurs et les outils (interviews, sondages, grille d'analyse des fonctions etc.) qu'il juge utile pour évaluer les forces et les faiblesses du contrôle interne. Le responsable d'audit doit confronter le programme de vérification avec le rapport d'orientation pour s'assurer que tous les points soulevés dans ce dernier sont pris en compte.

- Le travail sur le terrain :

C'est le travail d'audit proprement dit. Chaque auditeur va s'atteler aux tâches spécifiques qui lui ont été confiées dans le programme de vérification. Toutes les interrogations posées doivent avoir une réponse à travers le questionnaire de contrôle interne, les observations physiques, le sondage, les rapprochements etc.

Les dysfonctionnement constatés doivent être matérialisés dans une FRAP comme suit :

le constat du problème ;

la cause du problème ;

la conséquence que le problème implique ;

la recommandation pour résoudre le problème.

- **Phase de conclusion :**

Elle marque la fin du travail de terrain par le projet de rapport, la réunion de clôture et le suivi du rapport.

- Le projet de rapport :

C'est le premier rapport qui sera rédigé par l'équipe de la mission sous la supervision de l'auditeur interne à partir de la synthèse des constats contenus dans la FRAP. Les problèmes constatés seront hiérarchisés et constitueront l'ossature du projet de rapport à proposer aux audités pour validation lors de la réunion de clôture.

- Réunion de clôture :

Elle est très importante car il s'agira pour l'auditeur ou le chef de mission d'exposer le contenu du rapport provisoire pour validation. Au cours de la réunion, tous les responsables de la structure auditée seront conviés. Toutes les interpellations doivent être étayées par des preuves au cours de l'exposé.

- Rapport d'audit :

L'auditeur interne en collaboration avec l'équipe d'audit une fois la réunion de clôture terminée rédige le rapport définitif en intégrant les justificatifs des

audités. Seuls les points discutés en réunion de clôture seront contenu dans le rapport définitif.

Suivi des recommandations :

Il incombe à l'auditeur interne qui suivant un plan d'action fera vérifier sur les différents sites la mise en œuvre effective des recommandations. Pour ce faire un rapport d'exécution des recommandations sera élaboré à l'attention du PDG.

SECTION 3 – AMELIORATION DU CONTROLE INTERNE :

Le contrôle interne par définition est un processus mis en place par la hiérarchie, le personnel et destiné à fournir une assurance raisonnable pour la réalisation des objectifs. De son existence et son efficacité, dépend la survie et la pérennité des entreprises ; c'est pourquoi sa mise en place et son adaptation doivent constituer la préoccupation de la Direction de l'Office du Niger.

3. 1 – Le manuel de procédure :

L'Office du Niger dispose d'un manuel de procédure général depuis 1999 même si celui-ci n'est pas appliqué dans tous ses aspects. Il a été élaboré sur la base de l'organigramme adopté lors de la restructuration de 1994 et des missions qui étaient assignées à l'Office du Niger à l'époque à savoir :

La gestion des eaux considérée comme mission principale ;

Le service public concédé portant sur :

La maîtrise d'ouvrage déléguée ;

L'entretien du réseau primaire ;

Le conseil rural ;

La gestion des terres.

Aujourd'hui les missions de l'Office du Niger ont fortement évolué et il affiche des ambitions d'extension de ses superficies sous différentes formes d'exploitation des terres pour non seulement atteindre l'autosuffisance

alimentaire en riz du Mali mais également exporter le surplus dans la sous-région. Dans le cadre de l'intégration sous régionale, la réglementation a également évolué avec l'avènement du SYSCOA et l'OHADA. Au regard de ce qui précède, le manuel de procédure de l'Office du Niger se trouve être caduc.

La relecture s'avère être indispensable par :

l'intégration des repères juridiques, fiscaux, techniques et économiques des nouvelles ambitions ;

l'adoption d'une organisation décrivant l'organigramme retenu en spécifiant la répartition des tâches conformément aux ambitions ;

la description des procédures de réalisation des tâches ;

l'intégration des dispositions du SYSCOA et l'OHADA.

3. 2 – Le système comptable :

Il constitue le système de preuve de l'office du Niger et est destiné à produire des informations comptables et financières à usage interne et externe en temps réel. Pour assurer la production d'informations comptables et financières, nous suggérons la rédaction d'un manuel de procédures comptables et financières prenant en compte les dispositions du SYSCOA.

CONCLUSION GENERALE :

Au terme de cette étude, nous retenons que l'Office du Niger depuis la restructuration de 1994 qui a recentré ses missions est doté d'une structure d'audit interne. L'existence de la fonction constitue un atout à nos yeux même si celle-ci se trouve dans une impasse qui ne lui permet pas de jouer pleinement le rôle qui est le sien. En effet depuis sa création, l'audit interne n'a jamais pu fonctionner comme il se doit par rapport à ce que la théorie nous enseigne. Les objectifs et les missions ne sont pas clairement définis dans une charte. La structure ne dispose ni de manuel, ni de plan d'audit. Les missions effectuées sont plutôt orientées vers l'inspection où il s'agit de sanctionner et pire encore des missions pour trouver des arguments pour justifier des cas de relèvement.

L'audit interne, tel que conçu et pratiqué actuellement à l'Office du Niger ne peut pas permettre les risques de gestion que court l'ON et d'anticiper sur celles à venir. Ces risques ont été déjà signalés par des corps de contrôle externe qui ont préconisé la structuration de la fonction.

Nous leurs emboîtons le pas pour dire qu'il est plus que nécessaire de redynamiser l'audit interne dans sa conception actuelle car il constitue le système de sécurité non seulement du management mais également pour l'ensemble des acteurs.

Pour la redynamisation, nous formulons les propositions suivantes :

- sur le plan organisationnel :

Suivant qu'il s'agisse de la formule organisationnelle choisie « Audit interne ou Audit interne / contrôle de gestion » d'adopter un organigramme formel avec un contenu défini et précisé portant sur :

- Les missions et objectifs ;
- Les effectifs des acteurs chargés d'animer la structure ;
- Le rôle dévolu aux différents acteurs ;
- La planification des activités d'où découlera un programme annuel.

Sur le plan du fonctionnement :

- La rédaction d'une charte par le responsable de la structure ;
- L'adoption d'un manuel d'audit interne dont la rédaction pourra être confiée à un cabinet d'audit externe ;
- La programmation et l'exécution des missions suivant un programme préalable défini et approuvé par la Direction Générale.

Ces différentes propositions ne pourront être mises en œuvre efficacement qu'avec un personnel qualifié et compétent et des acteurs rassurés sur le rôle de l'audit. Ainsi un accent particulier doit être mis sur la formation des auditeurs et la sensibilisation du personnel pour qu'il comprenne les enjeux qui entravent la fonction.

BIBLIOGRAPHIE

1. BARBIER, Etienne (1996) « L'audit interne permanence et actualité ». Les Editions d'organisation.
2. BRIEN, Robert et SENECA, Jean (1984) « Contrôle interne et vérification ». Editions Prefontaine inc.
3. COLLIN, Lionel et VALLINS, Gérard (1992), « Audit et contrôle interne » aspects financiers, opérationnels et stratégiques 4^{ème} Edition, DLLOZ, Paris.
4. CNCC (1992) « observation physique ». Collection note d'information n°5.
5. COOPERS & LYBRAND (2000) « la nouvelle pratique du contrôle interne » Edition d'organisation 5^{ème} tirage.
6. COOPERS & LYBRAND (2000) « la nouvelle pratique du contrôle interne » Edition d'organisation 5^{ème} tirage.
7. DAYAN, Armand (1999), « manuel de gestion », volume 1, Elipses Edition.
8. GERBIER, Alain (1996) « la charte d'audit, support d'une légitimité » IFACI.
9. IFACI (1997) « les normes pour la pratique d'audit interne ».
- 10 IFACI (1990), cf n° 248 « Audit et management »
- 11 IFACI (1996), « la charte d'audit, support de légitimité ».
- 12 JORAS, Michel (1996) « les fondamentaux de l'audit interne » Edition Préventiques.
- 13 LEMANT, Olivier (1999) « créer, organiser et développer l'audit interne », Edition Dunod.
- 14 LEMANT, Olivier (1995), « la conduite d'une mission d'audit interne », Edition Dunod.
- 15 LEMANT, Olivier et SCHIK, Pierre (1995) « Guide de self-Audit » Editions d'organisations.
- 16 LOUP-ROUF, Jean, IFACI (2001), RFAI n°150.
- 17 MADERS, Henri Pierre « audit opérationnel dans les banques » .Edition d'organisation.

- 18 RAFFEGEAU, Jean ; DUFILS, Pierre ; MENONVILLE, Didier(1994) « Audit financier », Presses Universitaires de France.
- 19 RENARD, Jacques(1998) « théorie et pratique du contrôle interne ». Edition d'organisation.
- 20 SARDI,Antoine (1993), «audit et inspection bancaire, » Tome 1 Edition d'organisation.
- 21 VAURS, Louis, in IFACI (2000), RFAI n° 150 « La nouvelle définition tire l'audit vers le haut »

ANNEXE 1

GUIDE D'ENTRETIEN AVEC LE PERSONNEL DE L'AUDIT INTERNE /CONTRÔLE DE GESTION

I – STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

- 1 – Pouvez – vous nous décrire la structure organisationnelle de votre service ?
- 2 – La structure organisationnelle de votre structure vous permet-il de réaliser vos missions ?
- 3 – La position hiérarchique de votre service est-elle convenable ?
- 4 – La structure organisationnelle actuelle définit-elle clairement les rôles et tâches des auditeurs ?

II – POSITION HIERARCHIQUE

- 5 – Quel est la position hiérarchique de votre service ?
- 6 – Pensez – vous qu'elle vous permet d'être indépendant ?
- 7 – Votre structure jouit-elle d'une autorité morale vis à vis des structures opérationnelles et fonctionnelles ?

III – LES MISSIONS ASSIGNEES

- 8 – Les missions qui vous sont assignées semblent-elles claires et concises ?
- 9 – Pensez-vous que les missions telles que conçues sont pertinentes ?
- 10 – Existe t-il une adéquation entre les missions et les moyens ?

IV – COMPETENCE DES AUDITEURS

- 11 – Pensez – vous que le niveau de formation académique qu'avez vous permet d'assurer les fonctions d'auditeurs ?
- 12 – Quels sont les différents outils de l'audit que vous utilisez ?
- 13 – Votre service dispose t-il d'un programme de formation ?
- 14 – Quels sont les différents métiers de l'Office du Niger ?

V – LES MOYENS

15 – Quel est l'effectif de votre service ? 16 – Pensez vous que vos qualités actuelles vous permet de mener à biens les tâches qui vous sont confiées ?

17 – Quels sont les moyens matériels que vous utilisez ?

18 – Avez – vous un progiciel d'audit ?

19 – Votre structure dispose t-elle d'un budget ?

20 – Le budget est-il suffisant pour couvrir toutes les activités ?

VI - LES OUTILS

21 - Quels sont les outils que vous utilisez lors des missions de contrôle ?

22 - Comment se fait la mise en œuvre ?

23 - Avez-vous connaissance d'autres outils ?

VII– LE CONTRÔLE INTERNE

24 – L'Office du Niger dispose t-il d'un manuel de procédure ? si oui est-il adopté et mis constamment à jour ? Si non sur quels critères vous procédez aux évaluations ?

25 – Quel est le système comptable en vigueur à l'Office du Niger ?

26 – Existe t-il un manuel de procédure comptable ?

27 – L'Office du Niger dispose t-il d'un centre de documentation ?

28 - Avez-vous évalué le contrôle interne ?

VIII – LES REALISATIONS

29 - Quels sont les différentes tâches que le service réalise ?

30 - Comment les missions d'audit sont-elles organisées ?

IX– LES CONTRAINTES

Quels sont vos contraintes ?

ANNEXE 2

QUESTIONNAIRE

IDENTIFICATION DE L'ENQUETE

Directeur spécialisé

Directeur de zone

Chef service du siège

Chef service de zone

Agent de maîtrise siège

Agent de maîtrise zone

1 – pensez – vous que l'audit interne est une fonction chargée de :

- détecter les fraudes ?
- d'évaluer le contrôle interne ?
- conseiller la Direction Générale ?

2 – Y a t-il une différence entre l'audit interne et le contrôle de gestion?.

oui

non

Commentez

3 – L'audit interne vous aide t-il a améliorer votre méthode de travail ?

oui

non

4 – Pensez – vous réellement que l'audit interne dans sa conception actuelle est utile à l'Office du Niger ?

oui ☐

non ☐

5 – Avez – vous déjà bénéficié de l'appui de l'audit interne ?

oui ☐

non ☐

6 – Ces appuis vous ont – il permis d'améliorer votre méthode de travail ?

oui ☐

non ☐

7 – Avez – vous sollicité les services de l'audit ?

oui ☐

non ☐

pourquoi ?

.....

.....

8 – Quels types de services avez – vous demandé ?

9 – Êtes – vous satisfaits de l'appui que l'audit vous apporte ?

oui ☐

non ☐

10 – Avez – vous connaissance des réalisations de l'audit interne ?

oui ☐

non ☐

11 – Par quels moyens êtes – vous informés des réalisations de l'audit ?

- Rapport d'audit ☐

- Réunion de restitution ☐

12 – Êtes vous informés au préalable des missions de l'audit ?

oui ☐

non ☐

13 – Avez – vous connaissance du plan de l'audit ?

oui ☐

non ☐

14 – Avez – vous participer à son élaboration ?

oui ☐

non ☐

15 – Les observations des auditeurs sont –elles discutées avant la production des rapports ?

oui ☐

non ☐

16 – Vous est-il arrivé de contester les conclusions des missions d'audit ?

oui ☐

non ☐

17 – Quels types de relations avez – vous avec les auditeurs ?

- collaborateurs ☐

- conflictuelles ☐

18 – Quelles attitudes adoptent les auditeurs lors des missions ?

- courtoisie ☐

- méprise ☐

19 – L'audit interne organise t-il des réunions pour vous sensibiliser sur la portée de la fonction ?

oui ☐

non ☐

20 – Avez – vous connaissance des outils de l'audit interne ?

oui ☐

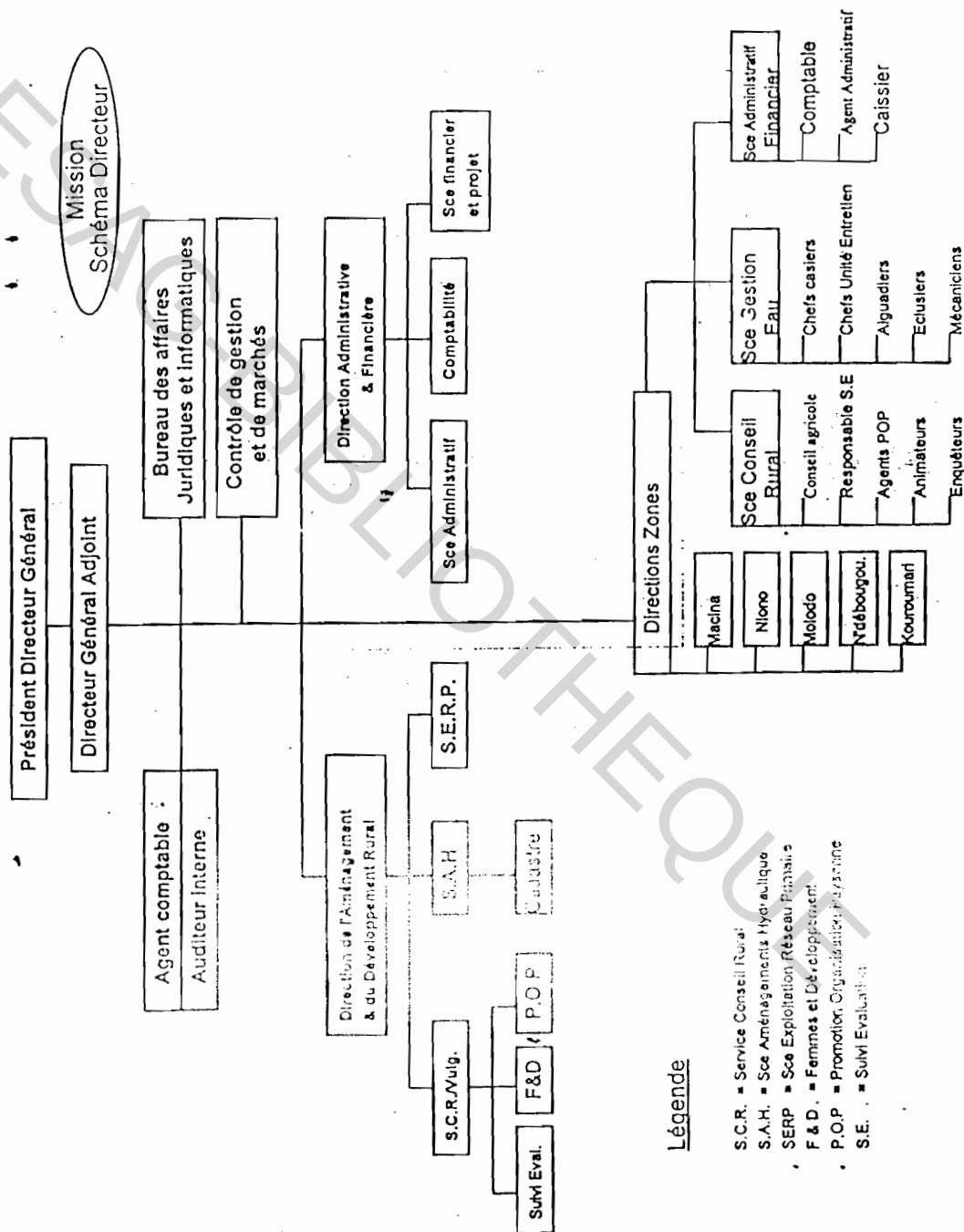
non

☐

21 – Quelles impressions avez-vous de l'audit interne?

CESAG-BIBLIOTHEQUE

ORGANIGRAMME DE L'OFFICE DU NIGER



ORGANIGRAMME DE L'OFFICE DU NIGER

