



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

**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE**

**DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES DE SPECIALITE  
EN AUDIT INTERNATIONAL ET CONTROLE**

CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES  
EN GESTION  
DEPARTEMENT  
DE LA DOCUMENTATION

**MEMOIRE DE FIN D'ETUDE**

**THEME**

**ORGANISATION ET  
FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE  
D'AUDIT INTERNE DANS UNE  
STRUCTURE PRIVEE : CAS DE  
SUCRIVOIRE EN COTE D'IVOIRE**

PRESENTE ET SOUTENU PUBLIQUEMENT PAR:

**RAPHAEL DJEDJE**  
12<sup>ème</sup> promotion Audit.

SOUS LA DIRECTION DE :

**Mr Kouassi AMANI**  
**Contrôleur de Gestion.**

Bibliothèque du CESAG



102629

M0151AUDIT02

1

AVRIL 2002



## DEDICACE

*Je dédie ce travail :*

*A Allah.*



*Le tout puissant, dans sa miséricorde et sa grâce qui m'a accordé la force et la santé pour réaliser ce mémoire.*

*A mon épouse*

*Pour sa détermination, son soutien constant et surtout sa patience malgré mes fréquentes absences du pays.*

*Sois rassurée de mon amour et ma de gratitude dont aucun mot ni expression ne saurait exprimer la dimension.*

*A mon père et ma mère.*

*Vous qui m'avez aidé de par vos conseils, vos encouragements et vos bénédictions entourés de tendresse infinie ;*

*Soyez en remerciés, que Allah le seigneur vous garde encore longtemps afin que vous profitiez des fruits de vos efforts et de votre patience car, ne dit on pas que «la victoire se trouve dans les reins !»*

*A mes frères et sœurs*

*Pour votre profond attachement et votre soutien.*

## **Remerciements**

*Nous adressons nos sincères remerciements :*

- ❖ A Monsieur GERVAIS NICOLIN, Directeur Général de la société SUCRIVOIRE qui a bien voulu nous autoriser à faire cette formation.*
- ❖ A Monsieur ABDARAMANE COULIBALY, Directeur du complexe de Borotou, qui n'a ménagé aucun effort, non seulement pour faire aboutir ce projet de formation mais surtout à nous aider à réaliser ce mémoire dans les meilleures conditions.*
- ❖ A Monsieur MOUSSA YAZI, celui là même qui nous a non seulement apporté les connaissances nécessaires au cours de notre formation, mais surtout nous a aidé dans l'orientation de notre thème d'étude qui se voulait très pratique eu égard aux besoins de la Direction Générale de SUCRIVOIRE.*
- ❖ A tous les collègues et amis du CESAG, à la famille THIORO et plus spécialement à mademoiselle LARRISSA MOUASSIPOSSO pour leur aide combien appréciable et leur sollicitude.*
- ❖ A tous mes collaborateurs de SUCRIVOIRE et à ma secrétaire que je nomme affectueusement la vieille.*

## TABLE DES MATIERES

RUBRIQUES	PAGES
Dédicace.....	I
Remerciements.....	II
Table des matières.....	III
Sigles et Abréviations.....	IV
Liste des Figures et Tableaux.....	V
Introduction.....	1
<i>Première Partie : Cadre Théorique Organisation et Fonctionnement D'un service d'Audit interne.....</i>	<i>7</i>
Chapitre I : L'AUDIT INTERNE.....	8
1.1. Définition de l'Audit interne.....	8
1.2. Objectifs de l'Audit Interne.....	10
1.3. Normes Professionnelles de l'Audit interne.....	11
1.4. Domaine et champ d'application de l'Audit interne.....	15
Chapitre II : LE CONTRÔLE INTERNE.....	17
2.1. Définition du contrôle interne.....	18
2.2 Objectifs du contrôle interne.....	20
2.3. Les conditions d'existence d'un bon contrôle interne.....	21
2.4. Contrôle interne et Audit interne.....	28

Chapitre III : ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE.....	29
3.1. L'organisation d'un service d'Audit interne.....	29
3.2. Fonctionnement d'un service d'Audit interne.....	40
<i>Deuxième partie : Cadre Pratique, L'Audit interne à SUCRIVOIRE.....</i>	<i>66</i>
Chapitre I : PRESENTATION DE SUCRIVOIRE ET DU MODELE D'ANALYSE.....	68
1.1. Présentation de SUCRIVOIRE.....	68
1.2. Modèle d'analyse et méthodologie de collecte des données.....	75
Chapitre II : PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS DE L'AUDIT INTERNE.....	82
2.1. L'organisation du service d'audit interne.....	82
2.2. Le fonctionnement du service d'Audit interne.....	84
2.3. Evaluation du contrôle interne et mesure de l'efficacité du service d'Audit interne .....	87
Chapitre III : MODELE D'ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE A SUCRIVOIRE.....	101
3.1. Justification du modèle.....	101
3.2. L'organisation générale.....	102
3.3. Le fonctionnement du SAICG.....	111
3.4. L'organisation des complexes.....	124
3.5. Les perspectives de mise en œuvre des recommandations.....	125
Conclusion générale.....	133
Bibliographie.....	136
Annexes.....	139

## **LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS**

### **Liste des sigles**

- AICPA** : American Institute of Certified Public Accountancy
- BCEAO** : Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest
- CAMES** : Conseil Africain et Malgache pour l'Enseignement Supérieur
- CCA** : Consultative Committee of Accountancy
- CNCC** : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
- COSO**: Committee of Sponsoring Organisation of the Tradway, Commission  
USA
- CSC** : Conseil Supérieur de la Comptabilité, France.
- IAPC** : Internal Auditing Procedure Committee, GB.
- IFAC** : International Federation of Accountants
- IFACI** : Institut Français des Auditeurs et Consultants internes, France
- IIA** : The Institute of Internal Auditors
- OECCA** : Ordre des Experts Comptables et comptables Agréés, France
- OECF** : Ordre des Experts Comptables français
- OHADA** : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires,

### **Liste des abréviations**

- DARH** : Directeur Administratif et des Ressources Humaines
- DC** : Directeur du Complexe
- DP** : Directeur des Plantations
- DU** : Directeur d'Usine
- FRAP** : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
- OP** : Observation Physique
- QCI** : Questionnaire de Contrôle Interne
- QPC** : Questionnaire de Prise de Connaissance
- SAICG** : Service d'Audit Interne et Contrôle de Gestion
- TB** : Tableau de bord
- TFFA** : Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes

## **LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES**

### **Liste des Tableaux :**

	<b>Pages</b>
Tableau n° 1 : Indicateurs d'évaluation de l'Audit interne.....	65
Tableau n° 2 : Indicateurs d'analyse.....	78
Tableau n° 3 : Services et interlocuteurs rencontrés.....	80
Tableau n° 4 : Forces et Faiblesses du cycle achats fournisseurs.....	93
Tableau n° 5 : Forces et Faiblesses du cycle paie personnel.....	97
Tableau n° 6 : Synthèse d'évaluation du Contrôle Interne.....	98
Tableau n° 7 : Mesure de l'efficacité du service d'Audit interne de Sucrivoire.....	100
Tableau n° 8 : Proposition d'un Plan d'Audit Sucrivoire.....	113
Tableau n° 9 : Budget du SAICG sur une période de trois ans.....	121
Tableau n° 10: Recommandations et délais de réalisations.....	126

### **Liste des figures :**

Figure n° 1 : Éléments du Contrôle Interne.....	22
Figure n° 2 : Cohérence des éléments du contrôle interne.....	28
Figure n° 3 : Organisation d'un Audit Centralisé avec Spécialisation des Auditeurs.....	38
Figure n° 4 : Organisation d'un Service d'audit interne avec des généralistes.....	39
Figure n° 5 : Structure du service d'Audit Interne élémentaire.....	40
Figure n° 6 : Structure Simple d'un Service d'Audit Interne.....	41
Figure n° 7 : Modèle d'Analyse.....	77
Figure n° 8 : Organigramme du service logislique .....	90
Figure n° 9 : Organigramme de la DARH.....	94
Figure n° 10 : Proposition d'Organigramme du siège.....	104
Figure n° 11 : Proposition d'Organigramme du SAICG.....	108

**«Organisation et Fonctionnement d'un Service d'Audit Interne dans une Structure privée :  
Cas de SUCRIVOIRE en Côte d'Ivoire»**

Figure n° 12 : Démarche d'élaboration du manuel de procédures.....116

Figure n° 13 : Démarche d'élaboration du manuel d'Audit .....118

Figure n° 14 : Proposition d'Organigramme des Complexes.....125

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## **Introduction**

Dans un environnement caractérisé et bouleversé par la compétitivité accrue des entreprises, la mondialisation, l'émergence des techniques de gestion de pointe, les autoroutes de l'information et le progrès technique, les outils de gestion pour soutenir le processus de prise de décisions s'avèrent parfois insuffisants.

En outre, les entreprises ayant évolué dans des environnements stables non concurrentiels, ne disposaient toujours pas d'une grande marge de liberté pour diversifier leurs activités et fixer le prix de leurs produits.

En contrepartie, le législateur les protégeait contre les concurrents efficaces ou novateurs et fixait le prix à un niveau assurant des retours sur investissements et une marge brute satisfaisante.

Ces deux dernières décennies ont été le théâtre d'un vaste mouvement de déréglementation et de privatisation des entreprises dans tous les pays du monde.

Ainsi, les entreprises africaines, confrontées à de graves problèmes de gestion n'ont pas échappé à ce «vent» de privatisation.

Parmi les nombreuses causes qui ont amené ce mouvement novateur, nous retiendrons les plus flagrantes en ce qui concerne les entreprises africaines :

- Le statut juridique des entreprises était inadapté parce que sous tutelle ministérielle ;
- Manque d'outils modernes de gestion ;
- Inadaptation ou la non-application, voire l'absence totale de procédures de gestion ;
- Gestion incohérente des ressources humaines et financières ;
- Les Conseils d'administration généralement présidés par de hauts fonctionnaires n'ayant pas toujours des notions de gestion sont imposés par les gouvernants à cause des monopoles dont jouissent ces entreprises.

Pour pallier ces insuffisances, les Etats africains ont entrepris sous l'impulsion des institutions de BRETTON WOODS, de vastes programmes d'ajustement structurels. Ces programmes s'articulent autour de:

- l'ouverture du capital de certaines entreprises à des opérateurs économiques privés tant nationaux qu'internationaux ;
- le changement pur et simple du mode de gestion (sans intervention de l'Etat) ;
- la privatisation pure et simple d'autres entreprises ;
- la liquidation des entreprises d'Etat non rentables et dont l'objet social est souvent presque inexistant .

La Côte d'Ivoire à l'instar de certains pays d'Afrique n'a pas échappé à ce programme.

## **1. Problématique**

C'est ainsi qu'en 1997, a été privatisée la SODESUCRE, structure d'Etat, pour faire place à deux nouvelles entreprises privées à savoir SUCAF et SUCRIVOIRE.

Dans le cadre de cette privatisation, chaque entité devrait s'adapter aux nouvelles techniques de gestion pour être compétitive sur un marché du sucre hautement concurrentiel. Car la privatisation induisait la libéralisation des prix du sucre jusque là homologués dans un système de péréquation. D'où la nécessité du recours à certains outils de gestion.

Face à cette nouvelle donne, que faire pour répondre aux besoins pressants des dirigeants de ces structures.

Depuis donc quatre années d'existence, SUCRIVOIRE continue d'être en proie aux difficultés d'organisation et de gestion.

Notamment par :

- La réalisation de coûts excessifs avec une mauvaise évaluation du personnel, des engagements de ressources contractuelles sans un besoin véritable ;

- Des mauvaises décisions de gestion c'est à dire non-respect des stratégies décidées, mauvais choix de fournisseurs, ignorant totalement comment les concurrents procèdent pour avoir des coûts bas ;
- Des informations financières erronées, du fait de mauvaises imputations, absence de contrôles et d'approbations des écritures par une hiérarchie ;
- Des sanctions légales qui se manifestent par de nombreuses pénalités Pour faute de déclarations ou sous évaluations des bases d'imposition et surtout par la production tardive des États financiers;
- Une détérioration permanente du climat social avec un personnel Vieillissant et démotivé surtout non adapté aux postes de travail et qui revendique des avantages souvent mal définis.

Afin de maîtriser ces facteurs de risques, de nombreuses solutions s'offrent à l'organisation :

- Procéder par une restructuration en redéfinissant de nouveaux objectifs auxquels de nouveaux acteurs devraient adhérer ;
- S'appuyer sur les nouveaux outils de gestion que sont l'Audit interne et le Contrôle de Gestion.

Si la première solution a pris corps depuis 1998, la deuxième solution n'est pas rentrée dans sa phase active bien que ces deux services existent avec une organisation et un fonctionnement très approximatifs.

Pour notre part, il s'agit de redynamiser ces deux services afin d'aider à solutionner ces problèmes d'organisation et de gestion qui minent la structure.

C'est ainsi que l'Audit interne, comme le définit RENARD (1998), qui a un rôle de conseil, apportant une valeur ajoutée à l'amélioration du fonctionnement de l'organisation, peut répondre à ce besoin. L'Audit Interne s'efforce de suivre l'évolution de l'environnement économique et parfois même de la devancer.

Bien que récent, cet outil est nécessaire pour toute entreprise qui se veut compétitive et dont le leitmotiv constitue la maîtrise de son environnement et donc la sauvegarde de ses actifs.

Malheureusement, jusqu'à ce jour certaines grandes entreprises accusent un retard quant à la mise en place d'un service d'audit interne.

A la création de l'entreprise, les responsables sont surtout préoccupés par la nature et le montant des apports des associés et la mise en place des organes délibérants et de gestion. Penser donc de prime abord à un service d'audit interne est un souci reporté aux calendres grecques.

Alors qu'on ne peut être sûr de l'efficacité de son système de contrôle interne que si celui-ci est surveillé, révisé et évalué en permanence.

## **2. Les Objectifs.**

C'est pour cela que nous nous sommes fixé pour **objectif général de proposer un mode d'organisation et de fonctionnement de ce service conformément à la définition de l'audit interne de L'IIA de 1997.**

De façon plus spécifique, nous allons :

- **Déterminer les objectifs et missions du service.**
- **Identifier le positionnement du service au sein de l'organisation.**
- **Monter comment devra fonctionner le service.**
- **Préciser les domaines et champs d'application de ce service**

Afin de soutenir la structuration nos préoccupations nous avons choisi l'étude du thème **«Organisation et fonctionnement d'un Service d'Audit Interne dans une structure privée : Cas de SUCRIVOIRE en côte d'ivoire».**

L'étude de ce thème nous permet de contribuer à la recherche de solutions aux dysfonctionnements ci-dessus indiqués et d'amener les responsables de SUCRIVOIRE à rendre opérationnel le service d'Audit interne.

Cependant, les objectifs spécifiques que nous voulons atteindre à travers cette étude sont :

- Faire le diagnostic et l'analyse des faiblesses constatées tant par nous que par les audits externes ;
- Démontrer la nécessité d'une bonne organisation et d'un bon fonctionnement d'un tel service, ceci par l'implication de l'ensemble des membres de l'entreprise ;

- Insister sur son importance quant à la sécurisation du patrimoine de l'entreprise et la garantie du système de contrôle interne ainsi qu'à l'aide à la prise de décision ;
- Enfin proposer une structure plus organisée et fonctionnelle d'Audit interne.

### **3. Intérêt de l'étude**

La réalisation d'une telle étude n'est pas toujours sans intérêt tant pour ses destinataires que pour son initiateur.

L'étude à laquelle nous procédons révèle un intérêt tout particulier pour SUCRIVOIRE qui en est le maître d'œuvre.

C'est le lieu pour l'organisation de se doter d'un canevas de coordination des activités des complexes qui se trouvent à l'intérieur du pays.

Cette étude permettra également à la Direction Générale de disposer désormais d'un outil précieux d'aide à la prise de décision.

Pour le CESAG, tout en reconnaissant que plusieurs stagiaires ont certainement réfléchi sur ce sujet, nous voudrions apporter notre approche du thème et cela dans un environnement qui n'est pas toujours le même d'un stagiaire à un autre.

Le thème tel qu'abordé n'aura pas été épuisé, mais notre vision servira de piste de réflexion aux futurs stagiaires en Audit.

Pour nous-même, ce sera la concrétisation de l'intérêt que nous avons toujours porté à cette fonction tant à l'interne qu'à l'externe.

Aussi pour notre projet de carrière, l'organisation et le pilotage d'un Service d'Audit interne constituent un objectif à court et moyen terme.

### **4. Le plan d'approche.**

Notre souci au cours de cette étude est de circonscrire notre démarche dans le cadre des réponses aux questions que nous nous sommes posées dans la définition de la problématique. Car elles émanent du mode d'organisation et de fonctionnement d'un Service d'Audit interne.

Cependant, nous proposerons dans nos recommandations, les outils pratiques pour la conduite d'un service d'Audit interne.

Pour conduire cette démarche, notre étude va s'articuler autour de deux grandes parties.

La première partie consacrée à la revue de littérature et documentaire permet de faire une analyse théorique de la fonction d'Audit Interne.

Il s'agit dans cette partie de donner la définition de l'Audit interne et du contrôle interne, de décrire le mode d'organisation et de fonctionnement d'un service d'Audit interne. Elle sera subdivisée en trois chapitres :

- Chapitre I : L'Audit Interne ;
- Chapitre II : Le Contrôle Interne ;
- Chapitre III : L'organisation et le fonctionnement d'un service d'Audit interne.

La deuxième partie est consacrée à l'application de l'étude à SUCRIVOIRE.

A travers cette partie, il s'agira de prendre connaissance de l'entité, à travers des entretiens tant avec la Direction Générale que les opérationnels puis à faire une évaluation de son contrôle interne, s'assurer de l'efficacité de l'Audit interne existant et enfin de proposer un mode d'organisation et de fonctionnement d'un service d'Audit interne conformément au cadre théorique de l'étude.

Pour mener à bien cette deuxième partie de l'étude, trois chapitres résumeront nos analyses :

- Chapitre I : La Présentation de SUCRIVOIRE et du modèle d'analyse ;
- Chapitre II : Présentation et analyse des résultats ;
- Chapitre III : Proposition d'un modèle d'organisation et de fonctionnement d'un Service d'Audit interne.

# PREMIERE PARTIE

## CADRE THEORIQUE :

Organisation et Fonctionnement d'un service  
d'Audit interne

## **CHAPITRE I : L'AUDIT INTERNE**

Avant de définir la fonction d'audit interne, il convient de situer cette fonction dans son contexte historique.

En effet, l'audit interne est composé du groupe de mots latin « Audire » qui veut dire «écouter» et du mot interne qui veut dire «se fait à l'intérieur», au sein de l'organisation, MARCILHACY (2001).

Cette fonction qui a connu son développement aux Etats Unis en 1929, sera adoptée en France dans les années 60 et bien plus tard en Afrique notamment en Côte d'Ivoire où elle n'a qu'une vingtaine d'années d'existence. C'est pourquoi l'objectif visé à travers ce chapitre sera de cerner, les concepts de cette fonction à travers ses différentes définitions, ses objectifs, les normes qui régissent sa pratique, son domaine d'application et enfin son champ d'intervention.

### **1.1: DEFINITION DE L'AUDIT INTERNE.**

La fonction est en pleine expansion, lui coller une définition unique semble lui retirer son caractère dynamique.

Eu égard à cette croissance, les différents auteurs et organisations de la profession d'audit interne tels **The Institute International Auditors (IIA)** et **l'Institut Français des Auditeurs Consultants internes (IFACI)** ont tenté de lui donner une définition à chaque étape de son évolution.

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

Cette définition n'est pas précise, elle fait allusion à des instruments dont dispose la Direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Ces instruments ne sont pas expressément identifiés, de quels instruments s'agit-il ? De quel contrôle est-il question ?

Aussi faut-il indiquer que l'Audit interne ne s'applique pas aux seules entreprises. Il peut s'appliquer aux autres organisations.

A l'analyse de cette définition, force est de constater qu'elle reste floue et insuffisante. Elle est restée statique et ne suit pas l'évolution voire le dynamisme de la fonction d'Audit interne.

Depuis 1999, une nouvelle définition semble avoir permis à l'Audit interne de trouver ses marques.

Ainsi selon cette définition adoptée par l'IIA (1997), et reprise par RENARD(1998) indique que «l'Audit interne est une activité indépendante, objective et de conseil dont la mission est d'apporter une valeur ajoutée pour améliorer le fonctionnement de l'organisation. Elle aide l'organisation à atteindre ses objectifs par une approche systématique et méthodique d'évaluation et d'amélioration des dispositifs de gestion des risques».

Loin de se cantonner à sa fonction originelle, de vérification de la conformité, qui au demeurant est indispensable dans de nombreuses structures, la nouvelle fonction de l'Audit interne montre bien que cette activité constitue la clé de voûte du contrôle organisationnel, c'est-à-dire la mise en œuvre dans l'entreprise des dispositifs visant à offrir une assurance sur la qualité des décisions et des actions.

A ce titre, il doit fournir en temps réel des réponses aux préoccupations que partagent tous les dirigeants de l'entreprise à savoir:

- L'environnement est-il maîtrisé ?
- Les procédures à partir de l'évaluation du contrôle interne nécessitent-elles des améliorations ?
- Avons-nous l'assurance raisonnable que le patrimoine est suffisamment sauvegardé ?
- Les moyens mis à la disposition des services sont-ils appropriés aux objectifs ?
- Les moyens disponibles sont-ils utilisés de la manière la plus productive ?
- Les résultats obtenus vont-ils dans le sens des objectifs définis ?

En définitive, il s'agit d'une préoccupation d'efficience et d'efficacité et non seulement de conformité, COLLINS, VALIN (1986) et JEAN-Charles, BOUQUIN (1996).

Au terme de cette analyse nous constatons que la définition de IIA (1997) répond bien à nos objectifs car elle indique clairement que l'audit interne est une activité qui apporte une valeur ajoutée à l'organisation. Le mode d'organisation et de fonctionnement qui sera mis en place a pour objectif d'aider et d'apporter une valeur ajoutée au fonctionnement de SUCRIVOIRE. Conformément à cette nouvelle définition, il revient aux dirigeants et à leur responsable d'Audit interne de fixer les objectifs et les domaines du service.

## **1.2 OBJECTIFS DE L'AUDIT INTERNE**

Dans cette nouvelle définition, transparaissent les objectifs de l'Audit interne.

Ces objectifs sont définis par rapport au système de contrôle interne, qui lui-même est constitué de l'ensemble des dispositifs de sécurité contribuant à la maîtrise de l'entreprise et à l'amélioration de la qualité de sa gestion.

Ainsi, RENARD(1998) et BARBIER(1996), s'accordent pour retenir les objectifs essentiels de l'audit interne :

- Appréciation de l'ensemble du contrôle interne afin de détecter très rapidement les dysfonctionnements et de proposer des solutions ;
- Aider les responsables de l'organisation à travers des conseils à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité ;
- L'audit interne s'assure aussi que la répartition des pouvoirs au sein des organes sociaux fonctionne bien et qu'il demeure l'interlocuteur privilégié du comité d'audit, LOUIS VAURS, (in RFA n° 150 p.9).

Dans sa mission classique, l'Audit interne assure et veille au bon déroulement et au respect des procédures et du système de contrôle interne dans l'entreprise. Il assiste les membres de l'organisation dans l'exercice de leurs fonctions cela dans un souci de maîtrise des activités.

Toujours Selon LOUIS VAURS, in (BARBIER, 1996 : 22), l'audit interne est à l'intérieur de l'entreprise une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte des directions générales.

L'Audit interne, fournit aux fonctions, des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations BARBIER (1996).

L'Audit interne contribue à la suppression des sources d'inefficacité dans l'organisation.

L'Audit interne est parfois assimilé à un médecin qui fait un diagnostic (évaluations), fait un pronostic (confirmations) et propose enfin une thérapeutique (recommandations), BARBIER (1999).

Avec l'évolution de la fonction, et cela conformément aux attentes des dirigeants, l'Audit interne pourrait être concepteur des dispositifs internes lorsque ceux-ci n'existent pas ou sont insuffisants.

Cet autre objectif ne doit pas remettre en cause, l'objectivité ainsi que l'indépendance de l'Audit interne.

Tous ces objectifs doivent être clairement indiqués dans la charte d'audit et mis à la disposition de l'ensemble des membres de l'organisation, ceci pour ne pas altérer l'efficacité de l'Audit interne, NGARY SOW (2001).

Mais la définition des objectifs de l'audit interne doit toujours s'inspirer des normes pour la pratique professionnelle de l'Audit interne adoptées par l'IIA.

### **1.3 NORMES PROFESSIONNELLES DE L'AUDIT INTERNE**

Selon IFACI (1997 : 5), organisé au plan international depuis 1965, au sein de l'IAI, la fonction d'Audit interne s'exerce dans la limite des normes qu'elle s'est définie.

Cependant, ces règles ont un caractère relatif qu'il convient de souligner.

Ces normes constituent un référentiel indispensable à la pratique de l'Audit Interne. Il s'agit d'un ensemble de règles de déontologie, d'éthique et de conduite devant guider l'Audit interne dans son travail.

### 1.3.1 Présentation des normes de l'Audit Interne

Selon RENARD (1998 : 61), «tout comme on apprend le droit civil en lisant le code civil, c'est comme cela que les normes constituent un référentiel indispensable à la pratique de l'audit interne».

Selon IIA (1997), les normes sont au nombre de cinq (5). Elles ont pour but de préciser le rôle et les responsabilités des auditeurs internes et des managers, d'établir une base pour guider et mesurer les responsabilités de l'Auditeur interne et enfin améliorer la pratique de la profession.

Les cinq (5) normes générales sont :

- L'indépendance (norme 100) ;
- La compétence professionnelle (norme 200) ;
- L'étendue des travaux (norme 300) ;
- L'exécution du travail d'audit (norme 400) ;
- La gestion du service d'audit (norme 500) ;

Ces normes générales sont complétées par vingt cinq autres spécifiques.

#### 1.3.1.1. L'Indépendance de l'Auditeur Interne (Norme 100)

«Les Auditeurs internes doivent être indépendants des activités qu'ils auditent» IFACI (1997).

Les Auditeurs ne peuvent avoir une responsabilité opérationnelle dans l'entité qu'ils doivent auditer, ils ne peuvent être juge et partie à la fois.

Mais il convient de souligner que les notions d'indépendance et d'objectivité ont toujours fait l'objet de nombreuses interprétations dans le cadre de l'audit interne.

C'est pourquoi, nous en ferons une analyse afin de mieux situer ces deux notions dans leur contexte.

En effet, les termes indépendance et objectivité sont deux notions indissociables car l'objectivité de l'Auditeur impliquent son indépendance d'esprit.

Les auditeurs sont indépendants, lorsqu'ils peuvent exercer librement leur activité au sein de toutes les structures fonctionnelles de l'organisation.

Afin de préserver leur indépendance, les auditeurs devraient être rattachés au plus haut niveau. C'est un atout considérable pour mieux auditer tous les domaines de l'entreprise. Sans cette image, on n'a pas la même envergure de responsabilité.

Selon DATON, (in BARBIER, 1996 : 43), «l'indépendance est une vertu, elle ne se donne pas, elle se mérite», «elle devra donc s'apprécier comme un état d'esprit qui implique que l'auditeur ne subordonne pas ses propres jugements à ceux des autres», LEMANT (1996 : 28, 29).

L'indépendance de l'auditeur interne se bâtit petit à petit, elle sera définitivement acquise lorsque sa hiérarchie se résoudra à respecter ses décisions.

Ce même auteur affirme que «l'indépendance est un chemin semé d'embûches que l'on parcourt dans la solitude» BARBIER(1999).

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

La norme spécifique n° 120 intitulée objectivité de l'auditeur vient renforcer cette assertion relative à l'indépendance de l'auditeur. Elle stipule que les auditeurs internes doivent mener leurs travaux avec objectivité (IFACI ; 1997:33).

En effet, ici, l'objectivité doit s'entendre indépendance d'esprit qui implique que l'auditeur ne subordonne pas ses jugements à ceux d'autres personnes. C'est comme l'affirme BARBIER (1997). «Refuser de dire ce qu'on voudrait que vous disiez, oser parler et dire ce qu'on voudrait que vous taisiez».

En outre, selon HENRY et MONKAM (1998), l'auditeur interne doit éviter d'être juge et partie en élaborant des procédures qu'il doit lui-même apprécier plus tard. Une telle attitude risquerait de compromettre son indépendance et son objectivité.

Cependant, la supervision d'un comité de rédaction de procédures ne peut entraver son esprit d'objectivité.

### **1.3.1.2. La Compétence Professionnelle (Norme 200).**

«Les Auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec compétence et conscience professionnelle», IFACI (1997 : 25).

Le Directeur de l'Audit interne doit s'assurer que pour chaque mission, les auditeurs désignés, possèdent collectivement les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires pour mener correctement les travaux d'audit.

### **1.3.1.3. L'Etendue des Travaux (Norme 300).**

«Le champ d'intervention de l'Audit interne doit comprendre l'examen et l'appréciation de la pertinence et de l'efficacité du système de Contrôle interne de l'organisation, et de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées», IFACI (1997 : 27).

La Direction Générale et le Conseil d'Administration doivent donner des directives générales sur l'étendue de l'Audit interne et les activités à auditer.

Aucun domaine d'activité, ne doit être tabou pour l'auditeur interne. D'où la fiabilité, l'exhaustivité, le respect des plans et procédures, la protection du patrimoine, l'économie, l'efficacité et l'efficience doivent être les maîtres mots de l'Auditeur interne.

### **1.3.1.4. L'Exécution du Travail d'Audit (Norme 400).**

Selon LEMANT (1998), le travail d'audit doit comprendre la planification des missions, l'examen et l'évaluation des informations recueillies, la communication des résultats obtenus et le suivi.

### **1.3.1.5. La Gestion du Service d'Audit Interne (Norme 500).**

Selon BARBIER (1997), le Directeur de L'Audit interne doit diriger et gérer son service de façon appropriée.

Afin d'atteindre les objectifs du service, le Directeur devra s'assurer que :

- Le travail d'audit répond aux objectifs généraux et préoccupations Approuvés par la Direction Générale et acceptés par le Conseil d'administration ;

- Les responsables du service de l'Audit interne sont utilisés de façon efficace ;
- Le travail d'audit est exécuté conformément aux normes pour la pratique de la profession d'Audit interne.

Loin de limiter sa responsabilité et son indépendance, les normes apportent un cadre de référence à l'auditeur, lui permettant de mieux exercer son métier (HENRY & DAVERAT, 1998).

Si l'étude des objectifs et des normes nous a permis de cerner les orientations et le cadre opérationnel de l'audit interne, l'analyse des domaines d'intervention et du champ d'application nous aidera à situer l'audit interne dans son environnement.

## **1. 4 DOMAINE ET CHAMP D'APPLICATION DE L'AUDIT INTERNE**

### **1.4.1 : Domaine d'application de l'Audit Interne**

COLINS, VALIN (1986 :23), indiquent que les domaines d'application de l'audit interne sont variés.

Il s'agit des entreprises privées et publiques, des administrations et des collectivités locales, des ONG et des projets. Il s'applique également à toutes les fonctions de l'organisation (financière et de gestion, commerciale, technique et administrative).

Si l'objectif de l'Audit interne est l'évaluation du contrôle interne, afin d'assurer son rôle de façon plus efficace, il va de soi que toutes les activités qui concourent à la réalisation des objectifs généraux de l'organisation soient couvertes. Car le contrôle interne est mis en œuvre par la direction de l'organisation afin de maîtriser au mieux l'ensemble des activités.

## 1.4.2 Champ d'intervention de l'Audit Interne

Selon IFACI (1995 : 14), l'on peut définir le champ d'intervention de l'audit interne à partir de la distinction entre les différents types d'audit que sont les audits opérationnels, les audits de régularité, d'efficacité, de management et de directions (stratégiques).

JORAS (1996 : 82) et BARBIER (1996 :27) donnent les différentes typologies d'audit et précisent que l'audit est dit :

- Opérationnel, lorsqu'il concerne une activité, une fonction déterminée. Toutes les fonctions d'une entité sont susceptibles d'audit opérationnel. Mais l'objectif ici est d'apprécier le degré de maîtrise des activités ;
- De régularité ou de conformité ; dans cette démarche, on compare le principe, la règle et la réalité, pour savoir si ce qui devrait être, l'est. L'auditeur, pour y parvenir, a recours à un référentiel (règles d'organisation, méthodes de travail, normes, procédures, doctrines et réglementations etc.) ;
- D'efficacité, c'est une approche dans laquelle, l'Audit interne, ne dispose pas de référentiel prédéfini, il suggère éventuellement des modifications à la règle s'il s'avère qu'elle est à l'origine des dysfonctionnements. Il permet l'amélioration des performances existantes ;
- De management ; ce type d'audit permet d'apprécier la cohérence entre la règle régissant la fonction et la stratégie générale de l'organisation. Il convient de noter que l'auditeur dans ce cas, ne porte pas d'appréciation sur le fond ;
- De direction ; c'est l'audit de management étendu à l'appréciation de la cohérence globale des objectifs de l'entreprise. Cet audit est appelé aussi audit stratégique.

Dans la pratique, ces différents types d'Audit interne coexistent. Ainsi lors d'une mission d'Audit interne, l'Auditeur interne intègre ces différentes démarches afin de mener à bien ses missions (régularité, conformité, efficacité management et parfois stratégique).

C'est pourquoi, toute mission commence par un contrôle pour s'assurer que ce qui doit être réalisé l'est effectivement. L'Audit interne s'assure aussi que les procédures réglementaires sont respectées, que l'information est fiable.

On parle à ce stade d'audit de régularité ou de conformité si ces contrôles préalables répondent aux aspirations de l'audit interne, alors il passe à l'étape suivante qui est l'audit d'efficacité ou de performance.

A ce niveau, l'Auditeur s'assure que les ressources sont engagées avec efficacité, que le patrimoine est préservé. C'est donc à l'issue de toutes ces étapes que l'Audit interne peut donner une opinion.

Cette opinion ne peut être fondée que sur une appréciation véritable du contrôle interne. C'est pourquoi, dans le chapitre qui va suivre, nous essayerons de définir le contrôle interne, identifier son objectif et les conditions optimum de sa réalisation.

## **CHAPITRE II : LE CONTROLE INTERNE**

Selon COLLINS et VALIN (1986), parler de l'audit interne sans faire allusion au contrôle interne serait comme amputer un membre à cette fonction.

BATUDE, (1997 :57) renchérit pour dire que «le contrôle interne est un moyen sur lequel l'audit en général s'appuie pour déterminer l'efficacité des procédures existantes».

Il intègre selon MINTZBERG (1982), l'organisation, la planification et le contrôle.

Le contrôle interne est au centre des préoccupations des dirigeants car il permet de maximiser les profits et maîtriser l'ensemble des activités dont ils ont la responsabilité. Le contrôle interne se confond avec les structures de l'entreprise.

Selon RENARD (1998), il est mis en place afin de détecter en temps voulu, tout dérapage par rapport aux objectifs de rentabilité visés par l'entreprise et de limiter les aléas.

RENARD (1998) et CNCC (1992) ne disaient-ils pas que «l'audit interne est une composante du contrôle interne et que son existence en soi est facteur de succès en matière de gestion. C'est une fonction qui traverse toutes les fonctions de l'entreprise et joue un rôle de superviseur à côté du contrôle de gestion».

Ces dispositifs contribuent à la promotion de l'efficacité, à la protection des actifs, à garantir la fiabilité des états financiers et la conformité aux lois et règlements en vigueur GERBIER (1996).

Dans ce chapitre, nous limiterons notre analyse sur les différentes définitions du contrôle interne à travers son évolution dans le temps et identifierons les objectifs.

Aussi paraît-il important d'étudier les conditions de réalisation d'un bon contrôle interne au sein de l'organisation et les relations apparentes entre l'Audit interne et le Contrôle interne.

## **2.1 DEFINITION DU CONTROLE INTERNE**

Le Contrôle interne et l'Audit interne sont deux concepts qui ont évolué concomitamment.

A l'origine, le contrôle interne était axé principalement sur la recherche des fraudes et erreurs. Ainsi on passe d'une vision statique, à une vision dynamique assimilant désormais le contrôle interne à une maîtrise des activités de l'organisation, (YAZI, 2001).

Cette évolution du concept a entraîné une extension de son application. D'où les nombreuses définitions du Contrôle interne selon ses domaines d'application ou ses utilisateurs.

Il serait fastidieux de retourner dans le temps, car les plus récentes définitions vous orientent vers les applications actuelles du contrôle interne.

Successivement, le contrôle interne a été défini par l'OECCA (in RENARD, 1998:106) comme étant «l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise.

Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation des méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci».

Si cette définition semble plus complète, elle a été vite relayée par celle du **Consultative Committee of Accountancy** (CCA) de Grande Bretagne en 1978 et de l'**American Institute of Certified Public Accountancy** (AICPA) dans la même année. Toutes les deux s'accordent à ajouter qu'il s'agit d'un «ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités».

C'est pourquoi, COOPERS & LYBRAND ; IFACI (1998 : 2) complètent ces définitions en retenant que : «le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel 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 règlements en vigueur».

Cette définition, tout en complétant les précédentes, prend en compte les aspects liés à la maîtrise des activités de l'organisation. Elle indique l'implication totale de l'ensemble des membres de l'entreprise dans la mise en œuvre du contrôle interne (Conseil d'Administration Direction Générale, Personnel).

En outre MCNAMEE, in RFA (1999), ajoute même que le contrôle interne est un ensemble de moyens tangibles et intangibles que l'on peut employer pour s'assurer que les objectifs fixés sont atteints.

Les objectifs du Contrôle interne ainsi définis, imposent que celui-ci s'applique à toutes les organisations et que tous les professionnels peuvent recourir à sa pratique. (Commissaires aux comptes, Experts Comptables, Comptables, Auditeurs externes des organisations etc.).

## **2.2. OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE**

L'objet majeur de toute organisation est de construire et conserver une image favorable au sein de son industrie et à l'égard de ses consommateurs, de présenter les états fiables aux actionnaires et d'agir conformément aux lois et règlements en vigueur (IFACI COOPERS & LYBRAND, 1998 : 27). C'est pour atteindre cet objectif général que le management assigne au contrôle interne des objectifs permanents.

Ces objectifs sont énoncés par l'OECD (in Renard 1998 : 111), COLLINS, VALIN (1986 : 32) et BERNARD Grand, Bernard Veradalle (1999) :

- Maîtriser l'entreprise par le maintien de la pérennité de l'organisation, la direction des affaires de la façon la plus ordonnée et surtout par la réalisation des buts et objectifs attribués ;
- La protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise par la mise en place des procédures d'acquisition, de conservation, de préservation des actifs. Cette notion doit s'étendre aux hommes et à l'image de l'entreprise.
- La production d'informations fiables et de qualité. L'image de marque d'une organisation peut se ressentir à travers la qualité de l'information qu'elle produit. Il est donc nécessaire que celle-ci soit fiable et vérifiable, exhaustive, pertinente et disponible. Ces informations devraient traduire également la vie de l'organisation.
- L'optimisation des ressources ; cet objectif est apprécié au mieux dans les audits d'efficacité. Il permet de s'assurer que les ressources de l'entreprise sont utilisées de manière adéquate et cela conformément à la politique globale de l'entreprise.
- Assurer l'application des instructions de la direction en assurant le respect des politiques de gestion, des plans et procédures et le respect des lois et règlements en vigueur.

Mais ces objectifs ne peuvent être atteints que si le contrôle interne se déroule dans un environnement propice (favorable).

### **2.3. LES CONDITIONS D'EXISTENCE D'UN BON CONTROLE INTERNE**

COOPERS & LYBRAND et IFACI (1998) donnent une schématisation édifiante des conditions de réalisation du contrôle interne.

Ces conditions sont :

Un environnement de contrôle ;

Une évaluation des risques ;

Des activités de contrôle ;

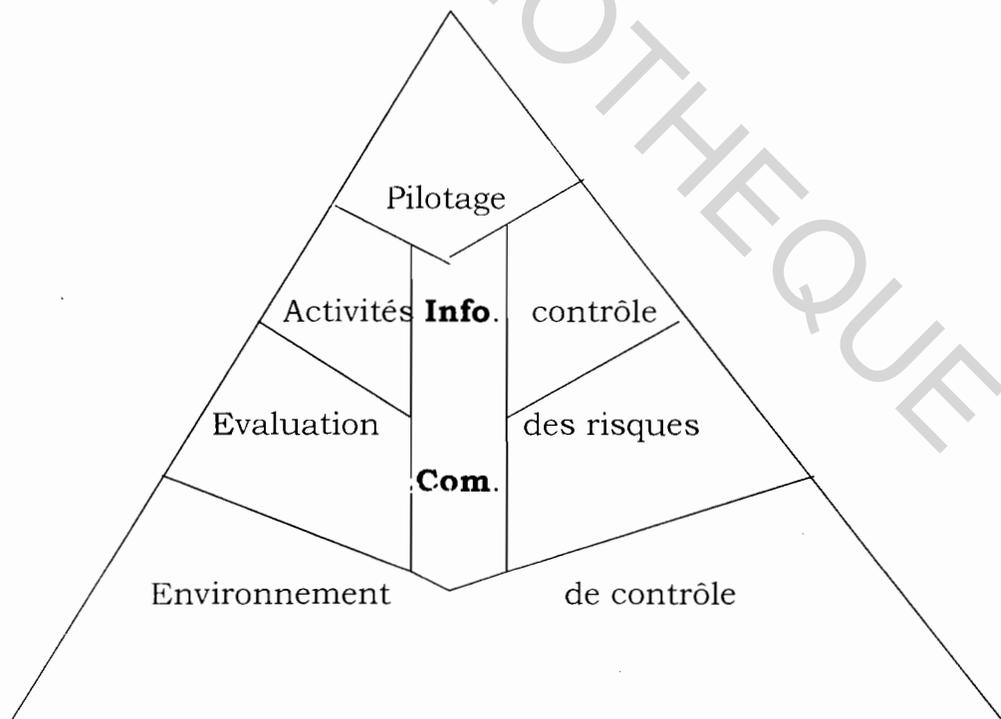
Le pilotage ;

La communication et le système de d'informations.

Les conditions sont présentées sous la forme pyramidale ci-dessous.

Cependant il convient de noter que la représentation ci-dessous est caricaturale, néanmoins elle fait apparaître l'ensemble des composantes du modèle des auteurs.

Figure n°1 : **Éléments du Contrôle Interne.**



**Source : Modèle COSO IFACI (2001) .**

Pour ce modèle qui ne va pas véritablement en contradiction avec le modèle de RENARD, (1998) :

- Le socle de la pyramide est constitué par l'environnement du contrôle interne ;
- La base est représentée par l'évaluation des risques ;
- Au milieu, les activités de contrôles spécifiques ;
- Au sommet, un système de pilotage qui dirige l'ensemble, lui-même est soutenu par une charpente constituée par l'information et la communication.

Si cette présentation du COSO des dispositifs du contrôle interne paraît peu perceptible par les dirigeants, RENARD (1998), de façon plus pratique énonce les principales composantes d'un bon système de contrôle interne qui sont les suivantes : les objectifs, les moyens, l'organisation, le système d'information et de pilotage, les procédures, la supervision et les activités de contrôle et enfin l'Audit interne qui est le septième élément du contrôle interne.

Mais quelques-uns de ces éléments feront l'objet d'une analyse, ceci pour comprendre pourquoi ces dispositifs tels que présentés par RENARD et ceux du COSO ne sont pas contradictoires mais se complètent.

Aussi, avons-nous retenu des composantes de chaque élément pour illustrer chaque dispositif.

### **2.3.1. Les objectifs.**

Selon la sagesse populaire in RENARD (2000 : 142), «celui qui n'a pas d'objectifs ne risque pas de les atteindre».

Sénèque, (in RENARD, 2000), renchérit pour dire «qu'il n'y a pas de vent favorable pour celui qui ne sait pas où il va».

Cela suppose que la politique, l'objet de la mission ayant été précisé, il revient au responsable de définir les cibles à atteindre afin de remplir sa tâche.

Ainsi à partir des objectifs généraux du contrôle interne, le responsable doit définir les objectifs spécifiques qui ne devront pas aller en contradiction avec les objectifs du contrôle interne.

Aussi la définition de ces objectifs doit respecter certains critères :

- Etablir une adéquation indispensable entre objectifs et missions afin de garantir la cohérence et l'utilité des dits objectifs ;
- Construire une pyramide des objectifs dont la totalité concourt à la réalisation de l'objectif général ;
- Les objectifs doivent être chiffrables et mesurables aussi bien quantitativement que qualitativement ;
- Les objectifs doivent être inscrits dans un système d'information où ils circulent sans entraves ;
- Ils doivent être planifiés ;
- Avoir une vision prospective.

### **2.3.2. La qualité du personnel**

BARBIER (1999) pense que recruter, c'est non seulement embaucher en fonction des besoins réels en effectifs, mais c'est surtout embaucher du personnel dont la compétence et l'intégrité morale seraient irréprochables ou à tout le moins ayant des capacités d'adaptation.

Pour le CNCC (1992), COOPERS & LYBRAND (1998), ces facteurs sont le gage de la mise en place d'un bon système de contrôle interne.

### **2.3.3. Un système comptable adéquat**

BATUDE (1997) et BARRY (1997 : 52), indiquent que, dans un système de contrôle interne, le système comptable constitue le moyen de preuve de l'organisation. C'est pourquoi celui-ci doit être fondé sur :

- Un manuel de procédures comptables conformes aux principes et normes en vigueur, un plan comptable à jour ;
- Un enregistrement quotidien dans les comptes appropriés de toutes les transactions réalisées au cours de l'exercice ;

- Une tenue à jour de tous les registres et documents comptables ;
- La production dans les délais réglementaires des états financiers ;
- Une évaluation des différents actifs à tous moments (réels et théoriques).

#### **2.3.4. Une organisation adaptée**

HENRY FAYOL (in RENARD, 1998 : 128), disait : «On ne contrôle que ce qui est organisé». D'où la nécessité de la mise en place d'une bonne organisation facteur déterminant pour la maîtrise du dispositif du contrôle interne.

L'organisation d'un système correspond à la mise en place d'un cadre formel conduisant au contrôle des activités de l'organisation.

C'est pourquoi un organigramme définit les liens hiérarchiques et les niveaux de responsabilité des membres de l'organisation.

Une description des postes et une répartition des tâches permettent une coordination du travail de manière à assurer la séparation des fonctions incompatibles.

C'est aussi l'existence d'un organigramme et d'un manuel de procédures qui constitue un minimum pour le respect du principe d'organisation sans lequel le fonctionnement de l'entreprise s'avère difficile voire impossible. D'ailleurs selon le Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC), in IFACI (1997), «Il n'y a pas de vie sans un minimum d'organisation».

Pour TAYLOR (in DAYAN 1999) et RENARD (1998 : 135), l'organisation formalisée doit mettre en évidence la séparation nette des fonctions et des tâches.

En conséquence, aucune personne ne doit avoir l'entière responsabilité des différentes phases d'une transaction que sont ; la fonction de décision, la fonction d'enregistrement et la fonction financière.

- La fonction de décision : dans la limite des pouvoirs attribués, cette fonction engage l'entreprise. Le titulaire de cette fonction se retrouve à tous les niveaux hiérarchiques.
- La fonction d'enregistrement : cette fonction, qui ne concerne pas que les comptables, fait allusion à toute opération faisant l'objet d'écriture qui rentre dans la chaîne de traitement comptable.

- La fonction financière : il s'agit de l'acte de paiement ou de recette qui doit rester autonome.

Confondre deux au moins de ces fonctions crée des situations de risques qui mettent en péril les actifs de la société ou même engendrent des risques d'erreurs qu'il conviendrait d'éviter. C'est le cas de deux autres fonctions dont la séparation s'impose. Il s'agit de la détention et du contrôle.

- la fonction détention est celle qui détient et conserve les biens(caissiers, magasiniers, gestionnaire de stocks).
- La fonction de contrôle, cette fonction doit s'entendre en terme de police, vérification.

Ainsi la personne qui supervise ne doit pas être celle qui exécute la tâche.

### **2.3.5. Une documentation appropriée**

Selon JEAN-CHARLES B & BOUQUIN (1996 : 22), pour mieux apprécier le système d'organisation d'une entreprise, un accent est mis sur la qualité de sa documentation. C'est pourquoi le système doit reposer sur des procédures écrites, les documentations doivent être accessibles et conservées en lieu sécurisé. La documentation devra comprendre :

- Le manuel de procédures ;
- Les rapports financiers et de gestion ;
- Les statuts(documents juridiques) ;
- Les procès verbaux de réunions du Conseil d'administration, de Direction et de l'assemblée Générale ;
- Les notes de service ;
- Les conventions et règlements intérieurs .

### **2.3.6. Un système d'autorisation et de supervision clairement défini**

Le sentiment de «laisser aller» fait que l'on oublie souvent la nécessité de ce dispositif. On fait confiance, on délègue, voire on laisse faire, au point d'oublier la supervision des travaux des collaborateurs.

Pour RENARD (1998 : 137), et la norme spécifique n°230 de l'IAI (1997), la supervision est un acte d'assistance, d'aide aux collaborateurs dans des tâches nouvelles et difficiles. C'est leur montrer le chemin, régler les conflits et ce faisant ses points forts et ses points faibles.

C'est aussi un acte gratifiant, c'est-à-dire montrer aux autres qu'on s'intéresse à leur travail. Que leurs efforts, difficultés ou performances sont partagés et donc ne sont pas ignorés. C'est enfin un acte de vérification c'est à dire regarder de temps en temps pour savoir comment les choses se passent.

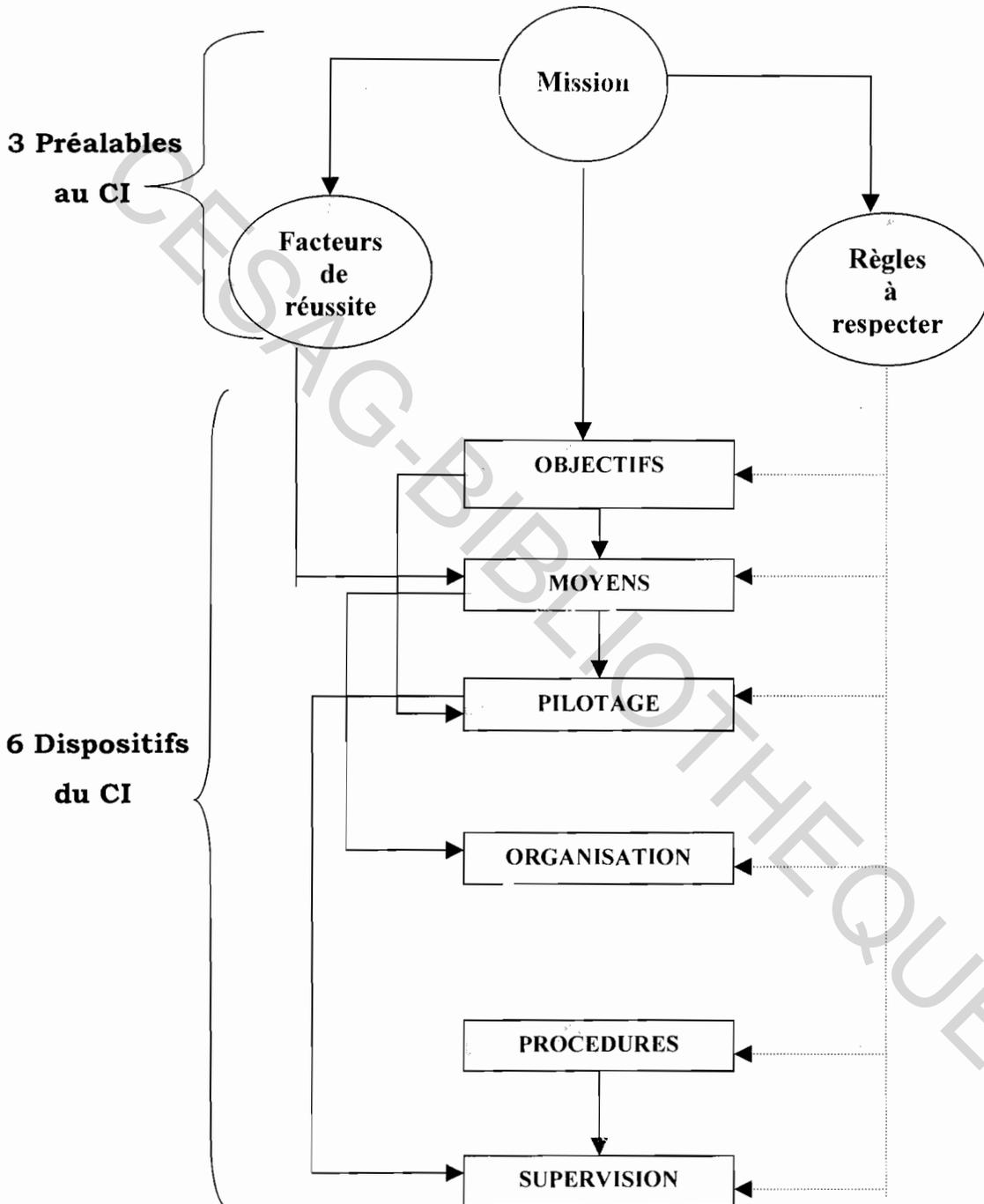
En outre le CNCC (1992 : 35), stipule que la supervision est également un élément du contrôle interne qui permet de s'assurer que les objectifs définis sont atteints et que les procédures de contrôle interne sont efficaces et appliquées.

Les contemporains du contrôle interne pensent que l'Audit interne même devient de fait le septième élément des dispositifs du contrôle interne.

Selon RENARD (2000), tous ces dispositifs sont hiérarchisés en fonction fort heureusement de la hiérarchie dans l'entreprise. Cette disposition concourt à l'établissement d'une cohérence entre ces éléments du contrôle interne.

Le schéma ci-dessous illustre bien cette cohérence.

**Figure n°2 : Cohérence des Eléments du Contrôle Interne**



Source : RENARD (2000 : 161)

## **2.4 CONTROLE INTERNE ET L'AUDIT INTERNE**

L'Audit interne est une fonction qui a pour mission principale l'évaluation du niveau du contrôle interne dans l'organisation.

L'Auditeur interne est donc cette personne qui exerce la fonction au sein de l'entreprise LOUIS VAURS (2001).

Le contrôle interne conformément à la définition de l'OECCA (1977), est un ensemble de dispositifs, un processus mis en place par les dirigeants en vue de la maîtrise de leurs activités. Ce n'est pas une fonction de l'organisation, on entend dire souvent que le contrôle interne est un système de management. Peut être, mais la formule est source de malentendus.

C'est surtout un état d'esprit qui s'impose quel que soit le modèle organisationnel qui est en place YAZI (2001)

C'est une exigence qui permet l'épanouissement de tous les systèmes.

Le Contrôle interne n'est pas une fin, simplement un moyen au service de la création de valeur, (COOPERS & LYBRAND, 1998).

En définitive, nous pouvons retenir que le contrôle interne n'est pas la chasse gardée ni des auditeurs, ni des dirigeants. Il relève de la responsabilité de tous les opérationnels et permet de s'assurer raisonnablement de l'optimisation et l'efficacité des opérations.

La direction ne peut donc attendre du contrôle interne qu'une assurance raisonnable et non absolue COOPERS & LYBRAND, IFACI (1998 : 25).

Le système de contrôle interne étant intégré à l'organisation, une analyse de celle-ci nous permettra de cerner au mieux les objectifs de cette variable permanente et omniprésente

## **CHAPITRE III : ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE AUDIT INTERNE**

Selon Charpentier (2000), «toute activité humaine organisée doit répondre à deux exigences majeures contradictoires».

La division du travail entre les différentes tâches à accomplir et la coordination de ces tâches pour en assurer la cohérence. Toute organisation adopte un modèle de structure qui lui permet d'exercer ses activités avec convenance ; l'activité doit donc être structurée de sorte que les tâches s'effectuent de façon efficace et efficiente.

Dans ce chapitre, nous allons donc étudier l'organisation d'un Service d'Audit interne et son fonctionnement.

### **3.1 L'ORGANISATION D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE**

Avant de présenter une analyse de cette section, il convient de définir le terme «organisation» qui fera l'objet de notre étude.

En effet le terme organisation revêt deux notions importantes, DAYAN (1999) :

La démarche (processus de mise en place) ;

Le résultat (association, groupement).

Dans notre étude il s'agira de définir le premier terme à savoir la démarche.

Selon le PETIT LAROUSSE (1996), «l'organisation c'est l'action d'organiser, de structurer, d'arranger, c'est la manière dont les différents organes ou parties d'un ensemble complexe, d'une société, d'un être vivant sont structurés, agencés».

Cette définition du PETIT LAROUSSE a donc inspiré certains auteurs comme GEORGE R, STEPHEN G.(1985 :224), pour énoncer que «Organiser, c'est créer des relations efficaces entre personnes, de telle sorte qu'elles puissent travailler ensemble avec efficacité et tirer une satisfaction personnelle des diverses tâches qu'elles accomplissent dans un environnement donné et dans le but d'atteindre une certaine fin ou un objectif».

Cette définition est enrichie par MINTZBERG (in DAYAN :1999) pour retenir que l'organisation est «un ensemble relativement stable d'acteurs tournés vers des objectifs généraux communs et qui, en vue de leur réalisation, recourent à une division du travail (spécialisation des tâches) et à des modalités de coordination et de contrôle».

Cette dernière définition de MINTZBERG nous permet de comprendre qu'il s'agit bien d'identifier les objectifs généraux du service d'audit interne et de mettre en place une structure cohérente avec des acteurs qui adhèrent à ces objectifs généraux.

Aussi, il s'agira d'affecter, comme l'indiquent WEBER et FAYOL (in MINTZBERG 1998), à chaque acteur, une charge de travail qui concourt à la réalisation des objectifs communs et en assurer le contrôle.

La répartition du travail suppose la spécialisation des acteurs ce qui les rend de plus en plus performants dans leurs domaines de compétence.

Quant à la coordination, elle constitue l'indispensable corollaire de la division du travail permettant à l'organisation de conserver un fonctionnement cohérent malgré sa différenciation en des missions aux logiques nécessairement spécialisées et divergentes.

Mais comme le dit A.R.FRANCOIS (1985), les organisations se font et évoluent au gré d'ajustements successifs en fonction des nécessités du moment.

C'est pourquoi le service d'audit interne qui sera organisé, subira des ajustements qui tiendront compte des contingences du moment.

Cependant le service d'Audit interne n'est pas une fonction classique comme les fonctions (commerciale, technique, de production etc.).

Son organisation répond à des exigences. D'où la nécessité de définir clairement les missions qui lui sont assignées, sa position dans l'organisation qui doit être déterminante et enfin les moyens à lui attribués. C'est pourquoi l'organisation suppose la définition d'un cadre formelle où nous allons faire intervenir des compétences spécifiques par la division du travail et où le contrôle sera assuré par un responsable pour mettre en œuvre le plan de travail qui aura été déterminé.

### **3.1.1 Les missions assignées au service d'Audit Interne**

NECKER, (in BARBIER, 1996 : 36), disait dans son rapport au roi, que «l'Audit interne n'a d'autre choix que de pousser à bien faire une bonne politique, c'est-à-dire inciter à maîtriser la communication et l'action. Cela suppose que l'examen de tous les paramètres propres à définir une stratégie gagnante sur le court terme ou le long terme a été pris en compte et que cette stratégie est mise en œuvre d'une manière cohérente».

Selon JANICHON, (in IFACI, 2000), l'Audit interne a pour mission de constater les dérapages pour accompagner les changements en cours et pour anticiper les risques futurs et enfin percevoir la réalité et susciter l'action.

Ainsi, GERBIER (1994 : 52), COOPERS & LYBRAND et IFACI (1998 : 12), IFACI (1996 : 09), énumèrent les principales missions de l'audit interne comme suit :

- ◆ Les missions de contrôle ;
- ◆ Les missions de conseil et d'aide à la prise de décision ;
- ◆ Les missions d'évaluation, de l'efficacité et de la pertinence des actions entreprises.

Chacune de ces missions sera analysée plus en détail.

#### **3.1.1.1. La mission de contrôle (régularité et conformité ).**

Selon la norme 300 de l'IFACI (1997), le contrôle suppose la vérification de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières et de la gestion ainsi que les moyens mis en œuvre pour identifier, mesurer, classer et diffuser les informations ;

la conformité aux normes, règles et plans en vigueur et aussi l'application aux activités des directives et instructions de la direction générale (GENERAL MANAGMENT).

### **3.1.1.2. La mission de conseil et l'aide à la décision.**

Elle va consister en l'appréciation de la pertinence et la qualité même du dispositif du contrôle interne, la performance du système d'information du mode d'allocation des ressources et s'assurer que les ressources allouées le sont efficacement évitant ainsi le gaspillage.

Elle va consister au rapprochement des résultats aux objectifs que l'organisation s'est fixés et aussi au déroulement des programmes par rapport aux prévisions.

### **3.1.1.3. La mission d'évaluation du Contrôle Interne.**

En vue d'une amélioration du système du contrôle externe, l'Audit interne se doit d'évaluer périodiquement l'efficacité et la pertinence du système de contrôle interne.

Au regard de ces missions, nous sommes tentés d'affirmer que l'Audit interne contribue à minimiser ou maîtriser les risques liés à l'activité de l'organisation. Ces risques sont donc détectés et des recommandations sont faites au management en vue des améliorations.

Mais le succès de la mise en œuvre des recommandations ne dépend-il pas de la position de l'Audit interne dans l'organisation ?

### **3.1.2. Le positionnement de la fonction d'Audit interne.**

Beaucoup d'auteurs et organisations professionnelles, comme l'IFACI(1996 : 12), l'IIA, (1999), BARBIER (1996 : 53), SARDI (1993 : 61), LEMANT (1999 : 24), s'accordent à reconnaître que le succès de la mission de l'Audit interne dépend en majeure partie du niveau de rattachement de ce service dans l'organisation. Toutefois, il faut admettre que le positionnement de la fonction est entrain d'évoluer avec la nouvelle perception de l'Audit interne.

C'est donc dans cette évolution actuelle que l'on rencontre plusieurs organisations possibles des services d'audit lesquelles sont fonction de deux critères fondamentaux :

- La dimension de l'entreprise ;
- Le type d'audit (centralisé ou décentralisé) ;

Mais dans l'une ou l'autre forme, l'Audit interne est rattaché soit au PDG OU DG ou PCA ou soit sous la responsabilité du comité d'audit.

### **3.1.2.1. Rattachement au PDG ou DG.**

Il traduit le caractère universel des préoccupations des auditeurs et de la fonction dans l'entreprise. C'est la forme vers laquelle bons nombres d'organisations notamment, tendent de plus en plus, IFACI et Arthur ANDERSEN, (in IFACI, 1995 : 24).

Même si cette tendance a l'adhésion des auditeurs, elle présente aussi bien des avantages que des inconvénients.

#### **\* Avantages :**

- L'indépendance vis à vis des directions opérationnelles se présente aisément.
- Le champ d'investigation de l'Audit interne sera large. La possibilité donc de contribuer à l'amélioration globale des performances de l'organisation est réelle.
- Plus proche collaborateur du PDG, l'Audit interne n'occultera pas les priorités de la direction.
- Bénéficiant de l'entière confiance des présidents, l'audit interne jouira d'une forte crédibilité au sein de l'organisation. Cela présume de la chance dont dispose ses recommandations quant à leur mise en œuvre.

#### **\* Inconvénients :**

- Employé de l'organisation, donc agissant sur ordre du PDG, l'indépendance de l'Audit interne n'est que présumée ; réduisant ainsi son champ d'investigation car certaines missions peuvent être refusées à l'Audit interne.
- N'étant pas le garant de la mise en œuvre de ses recommandations, celles-ci peuvent ne pas être mises en œuvre qu'elle que soit leur pertinence.

Cette mise en œuvre est toujours subordonnée à l'accord préalable du PDG ou du DG.

### **3.1.2.2. rattachement au comité d'audit**

Selon IFACI (2000 : 07), le comité d'audit est un organe de contrôle du Conseil d'administration qui est généralement composé d'administrateurs indépendants.

Mandat lui est donné de s'enquérir sur le mode de gestion de la direction générale. Cette pratique est courante dans les pays Anglophones et plus particulièrement aux USA (LEMANT, 1995).

Pour RENARD (1998 : 98) et (BARBIER, 1996), ce mode qui n'a pas encore conquis les milieux francophones, présente des avantages certains mais a un inconvénient majeur qui du reste voudrait occulter la fonction même d'Audit interne.

#### **\* Avantages :**

- Ici, l'indépendance est totale et réelle. Tant dans l'élaboration des programmes d'audit que dans la mise en œuvre des recommandations.
- Grâce à sa nomination par le comité, le responsable de l'Audit interne est protégé. Sa révocation ne dépend que du comité d'audit. L'Audit interne réduit les travaux et donc les honoraires des audits externes car le contrôle de l'information financière est plus élaboré.

#### **\* Inconvénients :**

- La menace de l'externalisation pourrait trouver ici une justification. Car l'audit interne apparaît de plus en plus comme un service extérieur à l'organisation.
- Les préoccupations de l'Audit interne sont plus proches de celles des actionnaires que celles des dirigeants et s'éloignent ainsi de l'une de ses missions qu'est le conseil et l'aide à la prise de décision.

A l'analyse de ce qui précède, à quel niveau devrait-on rattacher l'Audit interne ?

Si le problème de rattachement de l'Audit interne continue d'entretenir une certaine polémique, entre les auteurs et les dirigeants d'entreprise, force est de reconnaître que tous s'accordent à l'idée de l'indépendance de cette profession.

C'est pourquoi, nous estimons pour notre part que le rattachement de l'Audit interne dépend non seulement de la taille de l'organisation mais et surtout de celui qui a voulu l'Audit interne dans l'organisation ; que doit-il en faire ? d'où la notion des missions assignées à l'Audit interne.

Autrement dit, l'Audit interne devrait avoir des missions précises qui lui permettent d'atteindre les objectifs d'évaluation du contrôle interne répandu à toutes les activités sans restriction aucune. Certains auteurs proposent même une combinaison des deux niveaux de rattachement.

En effet, même si l'Audit interne devrait être rattaché au DG ou PDG, le comité d'Audit doit être tenu informé de la nomination et de la révocation du Directeur d'Audit interne.

Afin de surmonter les limites du rattachement, L'IIA a institué la charte d'Audit interne élaborée par le Directeur d'Audit interne et un plan d'audit qui devraient être adoptés par le Conseil d'Administration.

Aussi est-il nécessaire de noter que le rattachement lui-même issu de la taille de l'organisation implique le type de structure d'Audit interne à adopter.

### **3.1.3 Les différents types de structure d'Audit Interne.**

La taille de l'organisation et le style d'audit impulsent la structure de l'Audit interne RENARD (1998 : 295). Pour ce faire, deux cas de figures se présentent :

- Le cas des grandes entreprises ou groupes ;
- Le cas des entreprises moyennes ;

### 3.1.3.1. Le cas des grandes entreprises.

Ici la diversité des activités et surtout l'implantation géographique déterminent la structure et le style de l'Audit Interne.

C'est ainsi que l'on peut distinguer deux styles d'Audit interne.

Les audits spécialisés et les audits non spécialisés.

- **Dans la première organisation**, le service d'Audit interne est subdivisé en missions. Les missions sont bien spécialisées et sont organisées comme des services à part entière avec pour chacun, des missions, un groupe d'auditeurs ayant la formation nécessaire pour le type de missions indiquées.

Il s'agit d'auditeurs spécialisés qui n'effectuent que des audits spécifiques (juridique, industriel, comptable et financier, marketing et commercial).

Une telle structure contribue à l'intégration des auditeurs au sein des services de l'entreprise et élargit le champ d'application de la fonction d'Audit interne.

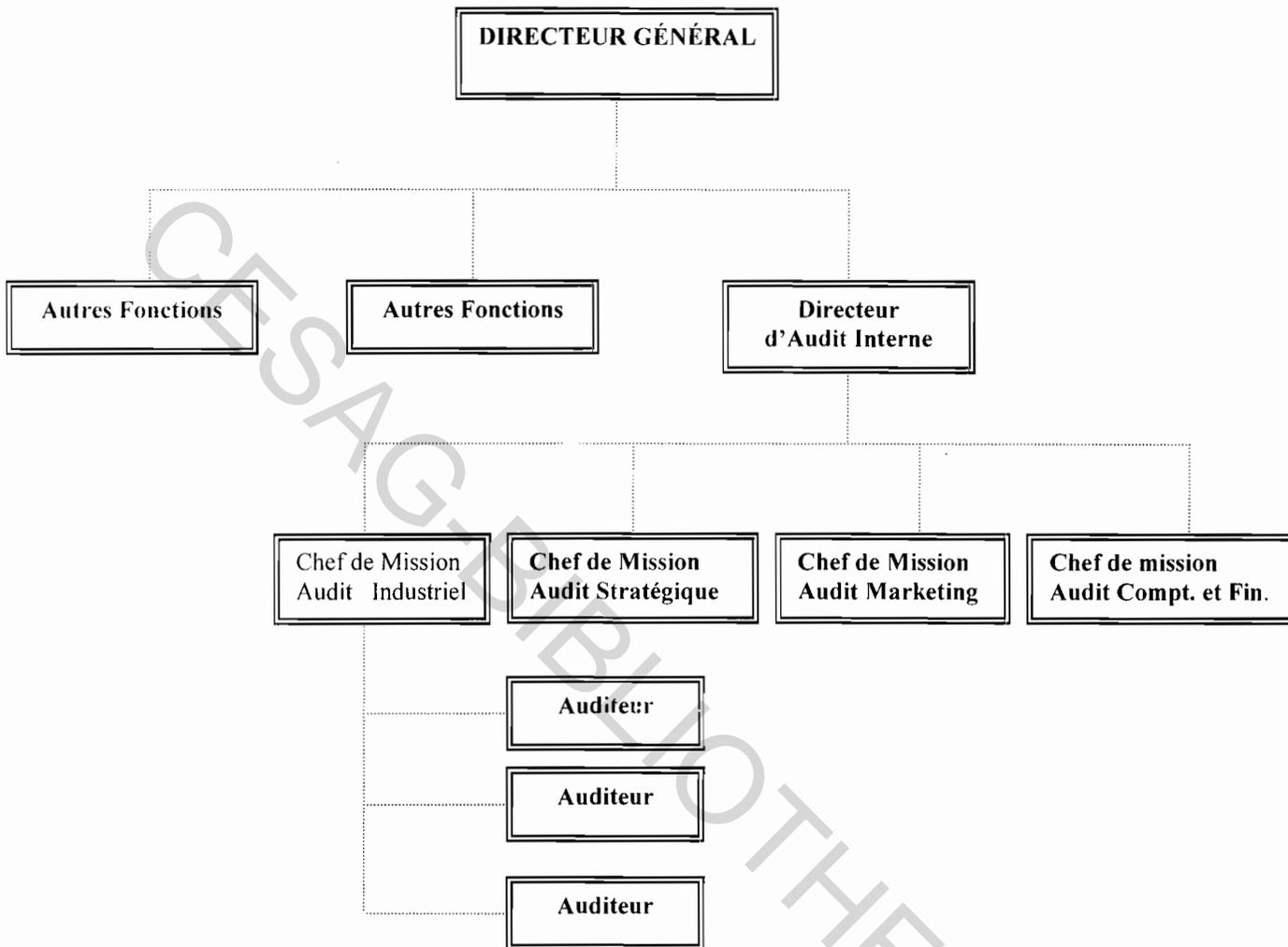
Selon LEMANT(1999), elle permet de fiabiliser les rapports d'audit et surtout de réduire les charges d'honoraires des spécialistes et autres consultants.

Mais comme inconvénient, c'est l'unicité du service d'Audit interne qui est mise en mal et la coordination rendue très complexe.

Le Directeur d'audit a du mal à coordonner, les rapports car lui-même n'est pas forcément un polyvalent dans l'ensemble des domaines couverts par l'audit interne.

Il faut par ailleurs noter que le directeur d'Audit interne est au même niveau hiérarchique que les autres fonctions opérationnelles. Cette position a aussi un inconvénient, le directeur d'audit est trop proche des activités qu'il contrôle, il peut se tisser des relations compromettantes ou même ne plus avoir l'autorité suffisante pour mener à bien ses missions. Ses collaborateurs sont comme des agents subalternes de ces directeurs opérationnels.

Figure n°3 : **Organigramme d'un Audit Centralisé avec Spécialisation des Auditeurs**



Source : RENARD (1998 : 299)

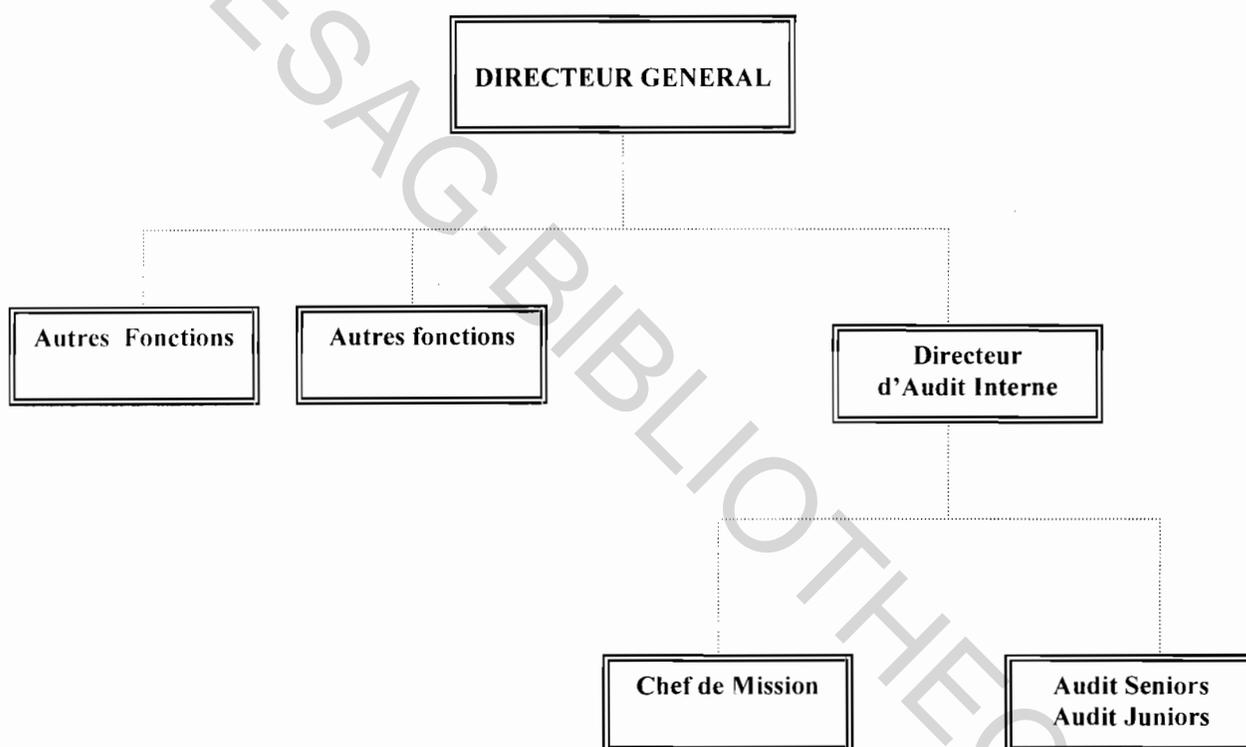
- **La seconde approche** recourt à des audits non spécialisés. Les auditeurs regroupés dans un ensemble sont directement rattachés au responsable du service Audit interne. C'est une organisation qui correspond à une culture polyvalente ou l'on rencontre plus d'auditeurs généralistes.

Si cette structure ne favorise pas l'extension du champ d'application de l'Audit interne et donc rend difficile la communication, elle permet cependant d'intégrer le fonctionnement du service d'Audit interne, et une complémentarité des membres de l'équipe.

La gestion du personnel dans cette formule est plus aisée. Ce type d'organisation est le plus usité dans nombre d'entreprises.

Sa fréquence s'explique par le fait que la profession recommande que pour des problèmes spécifiques l'Audit interne peut toujours faire appel à un spécialiste externe qui pourra apporter son expertise.

Figure n°4 : **Organigramme d'un Service d'Audit Interne avec des Généralistes**



Sources : RENARD (1998 : 300)

### 3.1.3.2. *Le cas des entreprises moyennes.*

A ce niveau également deux cas de figures se présentent :

La structure dite élémentaire

La structure simple

- **La structure élémentaire**, elle se rencontre dans les entreprises où l'importance de l'organisation ne justifie pas l'existence du service d'Audit interne.

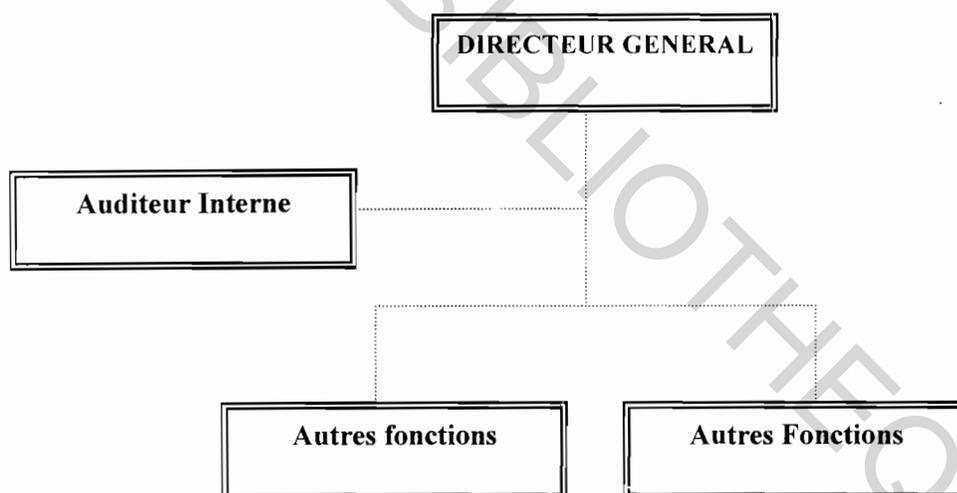
Ainsi, une seule personne exerce la fonction d'Audit interne.

Il faut noter cependant que son rattachement devrait être au plus haut niveau pour mieux exercer ses missions.

Si cette structure présente des avantages certains qui sont que l'auditeur est l'homme orchestre, qui pilote seul l'Audit interne, respecte la mise en œuvre de la méthodologie, et dispose d'une totale indépendance par rapport aux opérations, elle n'est pas sans inconvénients.

A savoir, l'isolement de l'Auditeur, son champ d'application limité parce que non spécialisé, impossibilité de faire valider ses constats et observations par une tiers personne.

Figure n°5 : **Structure du Service d'Audit Interne Elémentaire.**

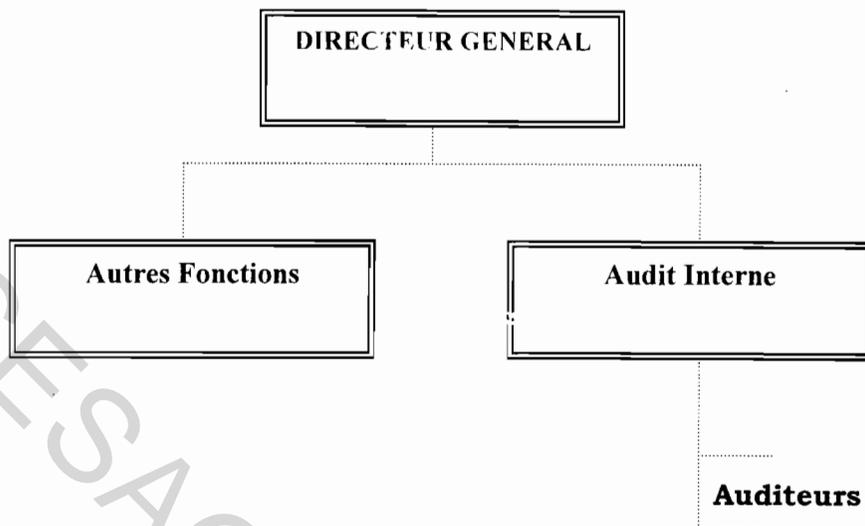


Source : RENARD (1998 : 303)

- **La structure simple**, elle résulte généralement de la mise en place d'un service d'Audit interne de dimension moyenne.

Avec une équipe pluridisciplinaire, les auditeurs travaillent ensemble. Ici, le phénomène d'isolement est inexistant.

Figure n° 6: **Structure Simple d'un Service d'Audit Interne**



**Source : RENARD (1998 : 304)**

De cinq types étudiés, nous pensons que la structure élémentaire convient à SUCRIVOIRE car elle tient compte des contraintes de l'entreprise et surtout de son style de management.

Si le choix de la structure est un facteur déterminant pour le manager, il lui revient d'identifier le mode de fonctionnement de la structure retenue.

### **3.2.LE FONCTIONNEMENT D'UN SERVICE AUDIT INTERNE**

Avant de comprendre le fonctionnement du service d'audit interne, il serait normal de définir ce terme.

En effet, le mot fonctionnement vient du verbe fonctionner que le PETIT LAROUSSE(1996) définit comme étant «le fait de mettre en action quelque chose, être en état de marche, accomplir une fonction».

Dans le cadre de notre étude nous voyons clairement qu'après avoir organisé, c'est-à-dire défini l'objectif ou le but commun, réparti les tâches entre les acteurs, coordonné les actions entre ces acteurs par la définition des liens hiérarchiques et fonctionnels, il nous revient de mettre cette organisation en état de marche afin de concourir à la réalisation du but commun.

Mais pour que l'organisation puisse fonctionner, il faut lui définir des activités précises qui seront la matière première sur laquelle va reposer la réalisation des objectifs.

Aussi, il faudra lui donner des moyens qu'elle devra combiner pour enfin aboutir au but final.

### **3.2. 1. Planification des activités du Service d'Audit Interne.**

Selon MINTZBERG (in DAYAN : 1999) et (HELLRIEG, SLOCUM, WOODMAN, 1997 :128), planifier, c'est élaborer un plan en vue de prévoir ce qui devrait être réalisé dans le temps conformément aux prérogatives de l'organisation.

Cependant le plan pluriannuel correspond selon RENARD(1998), à l'ensemble des missions, leur déroulement dans le temps et un reporting.

#### **3.2.1.1. Le plan pluriannuel**

Cette noble ambition qui consiste à planifier n'est pas toujours respectée lorsqu'il s'agit de la mise en place d'un nouveau service d'Audit interne.

Pour pallier cette insuffisance, BARBIER (1996 : 56) indique que le plan d'Audit interne devrait comporter quatre (4) approches qui constituent des noyaux de missions potentielles.

- ***L'approche par les métiers.***

Dans cette approche, conformément aux risques identifiés, l'organisation est subdivisée en différents métiers couvrant ainsi l'ensemble des structures de l'entreprise. Mais une telle approche reste insuffisante, c'est pourquoi, il faut analyser d'autres approches.

- ***L'approche par les cycles.***

Selon COLLINS, VALIN (1986), c'est l'approche plus usitée par les professionnels de l'audit elle est la plus ancienne.

Elle recourt aux grandes fonctions de l'entreprise (Clients - Ventes, Achats - Fournisseurs, Paie - Personnel etc.) et permet d'apprécier au mieux la trame du contrôle interne parce qu'analysant l'ensemble des activités de l'organisation en passant d'un service à un autre. Cette approche devient l'apanage des grandes entreprises qui tend aussi à devenir un des éléments des plus importants du plan.

▪ **L'approche par les thèmes.**

Pour LEMANT (1999), c'est l'approche nouvelle qui se confond avec la nouvelle définition de l'audit interne.

Elle se démarque des deux premières approches. Sa nature permet d'élaborer des missions d'audit spécifiques. Ainsi on peut citer les thèmes d'audit suivants dans une organisation : Audits des contrats, Audit de la communication, de sécurité, audit marketing etc.

C'est une approche riche qui permet de déceler les faiblesses du contrôle interne que les autres n'auraient pas permis de détecter.

▪ **L'approche par les processus.**

C'est l'approche qui englobe les trois premières, et qui permet une présentation plus cohérente et plus logique (Production - Vente, Maintenance - Transport). Mais son application exige que soient réunies plusieurs conditions à savoir :

- Que l'organisation ait une taille critique ;
- Que l'identification des fonctions et des structures soit complète ;
- Que le propriétaire du processus soit précisé (RENARD, 1998 :309).

Après avoir identifié l'ossature voire l'armature du plan d'audit, RENARD (1998 :319) et SARDI (1996 : 53) ; nous présentent les cinq étapes d'élaboration du plan pluriannuel d'audit interne. Ce sont :

- Etablir ou (mettre à jour) la liste exhaustive des missions d'audit ;
- Calculer ou (mettre à jour) le coefficient de risque de chaque mission et en déduire la périodicité ;

- Bâtir le projet de plan après consultation des principaux responsables et l'exprimer en temps par auditeur;
- Ajuster en fonction des ressources et contraintes de la direction ;
- Faire approuver le plan par la direction générale ou le comité d'audit interne.

Disposant d'un outil, l'audit interne pourra gérer l'avenir et planifier le travail de la nouvelle année. Mais il faut hiérarchiser les missions identifiées dans le plan d'audit interne. Pour y parvenir, les mêmes auteurs préconisent les cinq étapes nécessaires au calcul du coefficient de risque qui induit la hiérarchisation de ces missions. Ce calcul repose sur trois critères à savoir :

- **L'appréciation du contrôle interne** ; il s'agit ici de chiffrer l'appréciation du contrôle interne après une mission en classant selon une échelle de valeur à trois niveaux :

Un contrôle interne adapté ;

Un contrôle interne insuffisant ;

Un contrôle interne comportant des lacunes.

- **L'appréciation quantitative** ; ici, l'auditeur devra évaluer le budget annuel de l'entité auditée ou même le niveau de ses installations. C'est l'enjeu, l'intérêt ou l'importance de la mission. D'où l'on détermine trois niveaux :

Enjeu faible ;

Enjeu moyen ;

Enjeu important ;

- **L'appréciation qualitative** ; elle est très complexe à déterminer, elle fait allusion à la vulnérabilité de l'entité auditée.

C'est pourquoi, l'auditeur recourt à certains facteurs tels que :

L'environnement social (tranquille ou à risque) ;

L'environnement de travail est-il de bonne qualité ?

Le travail est-il complexe ou simple à réaliser ?

De manière subjective, l'auditeur détermine donc le coefficient de vulnérabilité de l'entité auditée à trois niveaux :

Faible vulnérabilité ;

Moyenne vulnérabilité ;

Forte vulnérabilité ;

C'est la combinaison de ces trois niveaux d'appréciation (contrôle interne, quantité, qualité) qui permet d'obtenir la valeur représentant le coefficient global d'appréciation du risque de l'entité auditée.

### **3.2.1.2. Le planning.**

C'est l'emploi du temps de chaque auditeur. Son élaboration requiert trois étapes à respecter rigoureusement.

- Identifier de façon claire et cela en rapport avec la direction des Ressources humaines, les périodes de congés, de formation, de réunions ainsi que les dates de départ et d'arrivée, des mutations éventuelles au cours de l'année.
- En fonction de ces dates, composer des équipes d'auditeurs selon leurs compétences pour effectuer les missions retenues par le planning.
- Obtenir l'accord des audités sur les périodes retenues pour les missions d'audit.
- Elaborer un emploi du temps pour chaque auditeur.

Ce document permet donc à l'auditeur de prévoir et d'organiser son travail ainsi que ses déplacements. Il permet également au responsable d'Audit interne de suivre, de coordonner et surtout de mettre à jour le planning au cours de l'année.

Le suivi des temps du travail est effectué par le directeur de l'audit interne qui fait de l'ajustement permanent sur le planning. Ces opérations d'ajustement des réalisations sur les prévisions permettent d'élaborer le Reporting LEMANT (1995).

### 3.2.1.3. Le Reporting

Pour CHIAPELLO & DELDOND (in DAYAN, 1999), Mensuel, trimestriel ou plus, le Reporting permet non seulement de calculer le niveau d'avancement de la mission par rapport aux prévisions mais il permet également d'ajuster le budget de dépenses et d'expliquer les écarts pouvant se produire sur le terrain.

Le Reporting, élément indispensable du système d'information permet d'affiner l'élaboration des plans à venir par une meilleure approche de l'estimation des temps.

C'est pourquoi, affirme RENARD (1998 : 322), que «le responsable de l'Audit interne, dispose de ratios précieux pour la gestion de son Service d'Audit Interne» qui sont :

- **Le ratio du temps** consacré aux audits par rapport aux temps total disponible dans le planning. Ce ratio mesure l'activité des auditeurs entre eux et permet de cerner le temps réel de travail au cours de l'année.
- **Le ratio du temps de formation** par rapport à l'ensemble du temps disponible.

Ce dernier ratio permet de mesurer l'effort de formation. C'est un indicateur pour les responsables d'audit dans leurs tâches d'établissement des programmes de formation.

Après avoir organisé, planifié, il faut identifier les outils nécessaires à l'application du plan d'audit.

### 3.2.2. Les outils de l'Audit Interne.

Chaque discipline a sa technique et ses outils de travail qui évoluent au fil du temps. On peut imaginer sans risque de se tromper qu'à l'origine, les audits se réduisaient à des observations physiques, des entretiens et des prises de connaissances. Mais avec l'évolution de la profession, les outils se sont diversifiés et complexifiés (RENARD, 1998). C'est ainsi qu'on peut regrouper aujourd'hui les outils de l'audit dans six rubriques.

- Les outils de collecte d'information : ce sont le **Q**uestionnaire de **P**rise de **C**onnaissance (QPC), les **Q**uestionnaires de **V**olumes et **T**ypes de **T**ransactions (QVTT) ;
- Les outils de description : le diagramme de circulation, la piste d'audit ;
- Les outils de diagnostic : le **Q**uestionnaire de **C**ontrôle **I**nterne (QCI), les tableaux de forces et faiblesses (TAFF) ;
- Les outils de validation que sont : l'Observation **P**hysique (OP), le rapprochement, la reconstitution, l'échantillonnage statistique, la confirmation directe ;
- Les outils de formalisation des travaux : les papiers de travail, les FRAP ;
- Les outils informatiques : les logiciels professionnels.

Selon RENARD (1998), l'auditeur a donc à sa disposition toute cette panoplie d'outils. Mais ceux-ci ne sont pas employés de façon systématique. Il choisit avec discernement l'outil le mieux approprié à l'objectif.

C'est pourquoi nous allons analyser dans chaque type d'outil, un seul parce que dans le cadre de notre étude nous ferons usage de certains de ces outils et surtout parce que les plus usités.

### **3.2.2.1. Les outils de collecte d'informations :**

Le **Q**uestionnaire de **P**rise de **C**onnaissance (QPC) permet à l'auditeur d'inventorier les informations qu'il est nécessaire de rassembler.

### **3.2.2.2. Les outils de description :**

le diagramme de circulation ou FLOW SHART en anglais est un schéma dressé par l'auditeur afin d'étudier l'organisation du traitement des documents relatifs à une chaîne ou une catégorie d'opérations à savoir la validité et l'efficacité du Contrôle Interne, le mode d'enregistrement des documents comptables.

C'est donc une photographie de la circulation des informations à étudier et des documents qui circulent au sein et entre les entités.

Il permet de mettre en évidence les forces et faiblesses du Contrôle Interne d'un circuit donné. C'est un outil très usité par les auditeurs.

### **3.2.2.3. Les outils de diagnostic :**

Le **Q**uestionnaire du **C**ontrôle **I**nterne (QCI) est une grille d'analyse qui a pour finalité d'aider l'auditeur à apprécier le niveau et de porter un diagnostic sur le dispositif du contrôle interne de l'entité auditée.

Les QCI sont fondés sur des réponses «oui» ou «non», où les «oui» désignent en théorie les points forts et «non» les points faibles. Ils sont à la fois des outils d'analyse et d'interview.

Aussi les QCI sont mis en œuvre après l'élaboration du programme de travail.

Dans toute mission, l'auditeur fixe les objectifs et élabore un questionnaire qu'il administre afin d'évaluer le contrôle interne. Cette évaluation met en évidence les points forts et les points faibles du dispositif du contrôle interne en place.

### **3.2.2.4. Les outils d'évaluation :**

Les Observations Physiques (OP) sont la constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un processus, d'un bien, d'une transaction et d'une valeur.

L'OP est utilisée dans le cadre des outils de régularité ou de conformité. Mais elle présente souvent quelques pièges.

L'OP de certains biens, de certaines opérations, peut exiger la mise en œuvre de connaissances techniques hors du champ de connaissances de l'auditeur. Il faut donc faire appel à un expert.

### **3.2.2.5. Les outils de formalisation :**

La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP) est un papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section de travail et communique avec l'entité concernée LEMANT, (1995 : 95).

C'est dans la FRAP que l'auditeur formule son raisonnement et met en évidence les dysfonctionnements constatés et les solutions.

La FRAP est plus usitée dans les audits de régularité et d'efficacité. elle est en principe signée par le chef de mission.

#### **4.2.2.6. Les outils informatiques :**

De plus en plus, les organisations professionnelles développent les logiciels d'audit, ils permettent non seulement de collecter des informations mais ils traitent les informations en dégagant des esquisses de solutions.

C'est le cas du logiciel ACL pour Windows Version 7.1+ Fraud TOOLKIT élaboré aux USA et reconnu et adopté en Août 2001 par les professionnels de l'Audit interne, IFACI (in RFA , 2001 :3 ).

Si ces outils sont indispensables pour la mise en œuvre de l'audit interne, il n'en demeure pas moins que les moyens constituent une variable déterminante dans l'atteinte des objectifs du service d'audit interne.

### **3 .2.3 Les moyens du Service d'Audit Interne.**

L'utilisation des moyens humains, financiers et matériels dont dispose le Service d'Audit Interne permet de mieux appréhender le fonctionnement du service.

Aussi l'auditeur s'appuie-t-il sur les moyens de communication pour rester en contact avec les audités.

L'audit interne a recours à trois deux types de moyens : les moyens matériels les moyens humains et les moyens financiers.

#### **3.2.3.1. Les moyens matériels.**

Ils déterminent l'existence matérielle de l'audit interne, c'est le fondement de la profession, ces moyens sont :

##### **- La charte d'Audit Interne**

GERBIER, (1994 :10), LEMANT (1999 : 55) s'accordent à dire que c'est «le texte solennel qui émane de la plus haute autorité de l'entreprise et qu'il (ce texte) constitue la loi fondamentale, la constitution des auditeurs».

La charte d'audit interne reconnaît le rôle des auditeurs et définit «les règles du jeu» en déterminant aussi bien les pouvoirs et devoirs des auditeurs que les audités.

La charte, plus qu'une loi, elle constitue un levier d'action particulièrement efficace. Texte évolutif, la charte est un instrument d'adhésion à l'intérieur et donne une image de cohérence du système de contrôle interne à l'extérieur.

Si ses avantages sont reconnus, la charte présente quelques inconvénients.

Facteur limitant l'autonomie ;

Possibilité d'inhiber la fonction d'audit ;

Inutile quant elle n'est pas régulièrement mise à jour ;

Toutefois, elle constitue un instrument de communication entre le service d'Audit et les audités.

### **- Le manuel d'Audit Interne**

Selon (HENRY & DAVERAT, 1998), toutes les procédures et méthodes des entreprises doivent être écrites pour préciser qui fait quoi ? quand ? comment ? et à quelle fin ?

Pour ces auteurs lorsque les procédures sont formalisées, elles constituent un référentiel à partir duquel toute évaluation ou contrôle peut se fonder.

Selon l'IIA, (1999) C'est un document à usage interne au service d'Audit interne à la disposition des auditeurs. Il retrace l'organisation et les pratiques de travail du service. Il a pour objectif de :

- Définir le cadre de travail c'est-à-dire présenter l'organigramme du service, analyser les postes ainsi que les missions assignées à chaque auditeur.

- Servir de référentiel, c'est-à-dire rappeler les normes standards de l'IIA et identifier les normes spécifiques du service d'Audit interne de l'entreprise considérée.

- Permettre une bonne application de la méthodologie en décrivant le déroulement d'une mission d'Audit dans ses différentes étapes et le rôle de chaque membre de l'équipe.

- Enfin aider à la formation des nouveaux auditeurs.

### **- Le matériel Informatique**

Selon RENARD (1998), le matériel informatique est devenu aujourd'hui l'outil de base de l'auditeur qui l'utilise aussi bien pour la gestion du service que l'assistance à la méthodologie.

Grâce à l'informatique l'auditeur peut produire ses rapports et ses documents dans les délais impartis.

COLLINS, (1986 :116), ajoute pour dire que l'informatique permet d'accompagner les objectifs du contrôle interne par :

La maîtrise de l'entreprise ;

La sauvegarde du patrimoine ;

L'assurance de la qualité de l'information ;

L'assurance de l'application des instructions de la direction

L'amélioration des performances ;

Le maintien de la pérennité de l'entreprise.

### **3.2.3.2. Les moyens humains.**

La mise en œuvre des moyens matériels ne peut se faire sans les ressources humaines. Plus généralement le service Audit interne est composé d'un Directeur ou Chef de Service et d'une équipe d'auditeurs.

#### **- Le Directeur de l'audit Interne**

Régi voire recommandé par la norme 510 de l'IIA, le Directeur de l'Audit Interne doit gérer son service de la manière la plus appropriée (IFACI ;1997 :27). Son rôle est traduit par les normes spécifiques de l'IIA.

520 : Etablissement du plan d'activité du service Audit interne ;

523 : Mise en place des procédures d'Audit interne ;

540 : Assurer le recrutement et la formation de ses collaborateurs ;

550 : Coordonner les efforts de l'Audit interne et de l'Audit externe.

560 : Etablir et mettre en œuvre un plan de contrôle qualité afin d'évaluer les activités du service audit interne.

### - Les Auditeurs internes.

Exigés par la norme spécifique n° 540 de l'IIA, les Auditeurs sont les proches collaborateurs du directeur du service audit interne. A l'aide du manuel d'audit interne, les auditeurs internes ont pour mission :

D'appliquer totalement et correctement le programme de travail qui leur est assigné au cours d'une mission d'audit interne ;

De respecter la méthodologie du service ;

D'assurer la responsabilité de leurs travaux à savoir célérité, fiabilité, et qualité.

Les auditeurs sans moyens financiers ne peuvent mettre en œuvre leur expertise dans la conduite des travaux d'audit interne. D'où la nécessité de mise à disposition du «nerf de la guerre» l'argent.

#### **3.2.3.3. Les moyens financiers**

Selon RENARD (1998), LEMANT (1995) et IIA( 1997), le plan d'audit approuvé par la direction détermine les moyens nécessaires du service audit interne .

Ce plan induira :

Le budget des effectifs du service ;

Le budget de rémunération des effectifs retenus ;

Le budget de fonctionnement du service (déplacement, et fournitures de bureau) ;

Le budget de formation des auditeurs ;

Le budget d'investissement (matériel informatique, logiciel ; véhicules).

L'adéquation entre le plan d'audit et le budget est un gage de réussite de la politique d'Audit interne.

Tout comme le service d'Audit interne peut mettre à jour sa charte d'audit interne, son manuel de procédures, renouveler son parc informatique, c'est ainsi qu'il a le devoir de former ses auditeurs afin de garantir leur compétence. D'où la nécessité de la formation des auditeurs.

### **3.2.4 : La formation des Auditeurs interne.**

La norme 540 de l'IIA, IFACI (1997 : 27) exige la formation des auditeurs.

Le Directeur de l'Audit Interne doit établir un plan de recrutement et de développement des ressources humaines du Service Audit Interne

Ce plan devra intégrer :

- La description des fonctions à chaque niveau de responsabilité ;
- La sélection de collaborateurs qualifiés et compétents ; une formation initiale et un plan de formation continue pour chaque auditeur ;
- L'évaluation des mesures de performance de chaque auditeur au moins une fois par an.

Au moment des recrutements, il faudra que le Directeur de l'Audit interne se fasse assister par le Directeur des ressources humaines .

Si la formation et la compétence doivent être reconnues à tout auditeur, celui-ci devrait avoir un comportement compatible avec l'exercice de la profession.

### **3.2.5 Le comportement et le caractère des Auditeurs internes.**

Certes le métier d'auditeur requiert des qualités professionnelles, mais les qualités humaines sont plus qu'une exigence de cette profession.

En pratique selon les auteurs tels que LEMANT (1999), et GERBIER (1994) , il y a un noyau dur de qualités humaines sur lequel tout le monde s'accorde.

Ce noyau est composé de :

- Le dynamisme et la solidité ;
- L'équilibre c'est-à-dire «avoir des convictions sans être arrogant, critiquer sans blesser, le doute et humilité devant les faits» ;
- L'imagination et la curiosité intellectuelle ;
- La rigueur et la méthode c'est-à-dire «avoir une bonne structuration intellectuelle» ;

- La communication, clé de voûte qui synthétise au mieux les qualités relationnelles de l'auditeur. Elle permet de mener voire de réussir les interviews, valider les FRAP et animer les réunions.

### **3.2.6. La communication de l'Audit Interne.**

La communication est un vecteur indispensable utilisé par l'Audit interne pour attendre assistance et de conseil auprès de la Direction.

Selon les normes de l'IIA, les Auditeurs internes doivent être capables de communiquer verbalement et par écrit de façon à pouvoir exposer clairement, efficacement leurs objectifs, évaluations, conclusions et recommandations IFACI, (1997 : 41).

LEMANT, (1999 : 47) et BARBIER (1996 :124) s'accordent pour dire que la communication de l'Audit interne devra s'effectuer tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation.

#### **3.2.6.1. La communication a l'intérieur de l'organisation.**

Elle peut se développer à deux niveaux :

A l'intérieur même du service d'Audit interne et entre les auditeurs et les audités.

##### **- L'intérieur même du service d'Audit Interne.**

Le manuel de l'Audit interne est le vecteur principal. Il contient l'ensemble des instructions d'application techniques d'audit, le code d'éthique de la profession et enfin la description de l'ensemble des tâches de chaque auditeur.

La mise à disposition de ce document à l'équipe d'audit interne est une forme de communication. Toutefois, le Directeur de l'Audit interne devra réunir au moins une fois par mois l'équipe des auditeurs afin d'exposer certains constats ou observations en rapport avec l'exécution des missions en cours GERBIER (1994 : 168).

*- Entre les Auditeurs et les Audités.*

Selon BARBIER (1999) et IFACI (in RFA, 2001), les canaux classiques de communication peuvent être utilisés pour atteindre la cible visée. Ces moyens sont généralement le journal de l'entreprise.

L'organisation des petits déjeuners d'information autour d'un thème intéressant les audités JB DIENE 2001 (in revue des ICS :1995) ;

Le rapport périodique d'activité du service d'Audit interne permettant de faire le point de l'ensemble des missions effectuées au cours d'une période donnée.

Cependant des moyens spécifiques peuvent être utiliser pour communiquer avec les audités. C'est à dire une large diffusion de la charte d'audit interne permet de mieux sensibiliser l'ensemble du personnel de l'organisation ; l'ordre de mission qui permet d'avoir le premier contact avec les audités. Il permet également de préciser le cadre de la mission ;

Les outils tels que la FRAP, les interviews, les questionnaires constituent eux aussi des supports de communication appropriés pour la profession.

**3.2.6.2. La communication a l'extérieur de l'organisation**

Compte tenu du caractère formel de la profession, régit par des normes établies par les organisations professionnelles notamment IIA, IFACI, IFAC (International Federation of Accountants), CNCC, IAPC (International Auditing Procedure Comittee), l'auditeur interne peut être membre de ces organisations qu'il rencontre lors des séminaires, forum, symposium, voyages d'études etc. D'autres collègues avec qui il partage des expériences, discute des problèmes liés à la profession.

Selon LEMANT (1996 : 48), cette autre forme de communication consolide les connaissances de l'Auditeur Interne en le mettant en contact avec d'autres professionnels.

Muni des outils et des techniques d'approche, l'auditeur devra aller sur le terrain pour mener à bien ses missions.

C'est ainsi, dans le paragraphe qui va suivre, nous allons analyser comment l'Auditeur interne devra conduire sa mission.

### **3.2.7. La conduite d'une mission d'Audit Interne.**

Dans cette partie il s'agit pour nous d'indiquer les trois dimensions essentielles du métier d'auditeur interne, à savoir la méthodologie, les techniques et outils et enfin le comportement de l'auditeur.

Ainsi pour CNCC (1992), RENARD(1998), IFACI (1997), LEMANT (1995), JORAS (1996), trois importantes phases sous-tendent toujours la démarche de l'audit interne :

La phase de préparation de la mission ;

La phase de réalisation sur le terrain ;

La phase de conclusion.

#### **3.2.7.1. La phase de préparation.**

Cette phase est subdivisée en deux étapes qui sont l'ordre de mission et la familiarisation.

##### **- L'ordre de mission**

Selon LEMANT (1995 : 35) c'est un mandat donné par la Direction Générale à l'Audit interne qui informe les principaux responsables concernés par l'intervention imminente des auditeurs. Si la mission doit être décidée par la Direction Générale et l'ordre de mission signé par cette même hiérarchie ou son représentant, la diffusion de l'ordre de mission n'est pas toujours nécessaire. Car le succès de la mission peut aussi nécessiter par moment des contrôles inopinés.

##### **- La familiarisation**

Cette étape requiert une attention toute particulière. Elle ne doit pas se faire au hasard. La prise de connaissance doit être bien planifiée avec les moyens de collecte du maximum d'informations nécessaires à la réalisation de la mission. Pour LEMANT (1995 : 43), la collecte des informations devra comprendre en pratique : la recherche de tout élément de définition, de connaissance, d'analyse de l'activité à cerner dans des supports propres à l'organisation. Il s'agit de :

### **- La consultation de bases documentaires de l'entreprise.**

Elle est composée des informations financières (comptables, budget), des informations de contrôle de gestion (principaux indicateurs), des politiques de l'organisation des procédures et directives etc.

L'identification des méthodes de gestion et des systèmes d'information propres à l'entité ;

L'interview préliminaire à des fins de connaissances de l'entité à auditer ;

La consultation de l'organigramme puis les rapports d'audits antérieurs autres analyses ou études ;

L'analyse descriptive des postes des différents responsables à auditer.

A l'aide du questionnaire de prise de connaissances l'auditeur devra réunir toutes ces informations consignées dans un dossier lui permettant de situer les risques majeurs et cerner aussi les priorités de l'organisation à auditer. Ainsi, si l'identification des zones à risques permet à l'auditeur de construire son programme de mission conformément aux risques les plus dommageables et donc susceptibles de se produire. Le rapport d'orientation sera le contrat selon RENARD (1998), passé avec l'audité qui va préciser les objectifs et le champ d'action de la mission d'Audit Interne. Dans le principe, ce contrat dont l'initiative émane de l'auditeur est soumis à l'approbation de l'audité qui ne peut le modifier. Il peut suggérer des modifications qui se lient par l'auditeur.

Au regard de l'analyse des zones à risques, l'auditeur interne définit et propose le champ d'application de sa mission tout en insistant sur les domaines qui ont révélé des risques significatifs.

### **3.2.7.2. La phase de réalisation ou de vérification.**

A cette phase, «l'auditeur va sortir de son bureau» et demeurer sur le terrain durablement. Au cours d'une prise de connaissance essentielle matérialisée par une réunion d'ouverture, l'Auditeur interne va présenter le programme d'Audit qui sera appliqué sur le terrain.

### **- La réunion d'ouverture.**

La réunion d'ouverture est l'étape solennelle, elle n'est pas le début de la mission d'Audit interne, mais le commencement des opérations de réalisation. C'est au cours de cette réunion que l'Auditeur Interne présente son programme à l'audité.

### **- Le programme d'audit ou le planning de vérification.**

Selon LEMANT (1995 : 77), le programme de vérification est un document interne qui sert à déterminer et à répartir les tâches.

Non seulement il demeure un plan de travail mais surtout il reste le fil conducteur pour chaque auditeur et enfin établit le lien entre les auditeurs et le responsable de l'Audit interne qui suit l'état d'avancement des travaux.

Le programme permet aussi de vérifier la réalité des forces et faiblesses apparentes, de confirmer l'existence de ces forces et enfin d'évaluer l'impact des faiblesses.

Aussi, est-il nécessaire d'élaborer un questionnaire de contrôle interne pour soutenir le programme d'audit interne.

De sa clarté et son exhaustivité dépend la maîtrise des travaux sur le terrain.

### **- Le travail sur le terrain.**

Ce moment matérialise la mise en œuvre du programme d'Audit Interne.

Au cours de cette étape, l'auditeur fera des constats, recherchera les preuves en audit interne, validera ces preuves et enfin appréciera la qualité du contrôle interne RENARD (1997 :265-266).

### **- L'observation**

Lorsque l'audit interne effectue son «WORK SAMPLING» (regarder au tour de soi pour apprécier rapidement l'organisation des méthodes de travail ), il devra non seulement prendre en compte les aléas relatifs au moment où il effectue son observation mais surtout s'abstenir de faire des extrapolations des faits observés et prendre donc soin de les maintenir dans leur contexte.

A l'aide d'interviews et de constats jusqu'au plus bas niveau, l'Audit interne devra rechercher les preuves de ses constats.

#### **- La preuve en Audit interne.**

La norme spécifique 420-2 de l'IIA dispose que les constats faits par l'Auditeur interne devront être suffisants c'est-à-dire acceptables par tous, significatifs c'est-à-dire permettre à l'aboutissement de conclusions précises. Pertinent c'est-à-dire avoir les rapports directs avec les observations et conformes aux objectifs de la mission.

Les constats devront enfin être utiles c'est-à-dire permettre une amélioration continue du contrôle interne.

C'est donc fort de tous ces éléments, que l'on peut passer à la validation des constats.

#### **- La validation.**

Selon RENARD (1998 : 266), l'Auditeur interne est un SAINT THOMAS «qui ne croit ce qu'on lui dit ou ce qu'il voit que s'il a la possibilité de recouper l'information».

«L'évidence n'est donc pas possible pour l'auditeur interne». C'est pourquoi, il va valider chaque constat répertorié dans les FRAP en recoupant l'information ou le constat obtenu soit par des interviews, soit par un document ou une observation visuelle ou physique.

Il doit porter à la connaissance du responsable de l'entité auditée les constats afin de recueillir sa réaction au vue des éléments de preuves apportés.

La validation est un moyen efficace de dissipation des malentendus entre l'auditeur et l'audité d'où une appréciation plus objective pourrait découler.

#### **- L'appréciation.**

L'appréciation du contrôle interne sera fonction de l'ensemble des FRAP en possession de l'auditeur. Elle est la résultante de la qualité des FRAP notamment du degré de validation des preuves d'Audit interne.

Cependant il faut nuancer cette appréciation qui ne devrait se confondre avec la conclusion des travaux d'Audit interne.

### **3.2.7.3. La phase de conclusion**

C'est l'avant dernière phase de la conduite d'une mission d' Audit Interne .

Cette phase si elle aboutit à la production du rapport d'Audit interne, elle comporte des étapes nécessaires à la crédibilité du rapport d'audit interne.

Avec l'ensemble des FRAP, l'Audit interne produit un projet de rapport d'Audit.

Ce premier document contient des observations qui n'ont pas encore fait l'objet de validation générale.

Il contient surtout les recommandations des auditeurs qui n'ont pas en face d'elle les réponses des audités. Il s'agit donc d'un rapport provisoire qui devrait constituer l'ordre du jour de réunion de clôture RENARD (1998 : 271).

#### **- La réunion de clôture.**

Pour LEMANT (1995), cette réunion qui regroupe les mêmes participants que la réunion d'ouverture a pour but de valider les observations et les recommandations des auditeurs après discussions et commentaires de celles-ci. Cette séance de travail devra se dérouler sous les principes du «livre ouvert» c'est-à-dire ne rien écrire qui n'aurait été présenté commenté par les audités les audités les premiers ; «du fil d'attente» c'est-à-dire pas de divulgation anticipée des constats et observations ; du «RAN KING», c'est-à-dire permettre une hiérarchisation des recommandations en fonction des conséquences liées à ces recommandations et enfin «l'action immédiate», c'est à dire amener l'audité à prendre des mesures correctives avant même la publication du rapport officiel, RENARD (1998 :272).

#### - **Le rapport d'Audit.**

Pour MITONNEAU (1994), le rapport d'audit est le document final qui formalise non seulement les informations contenues dans les FRAP, mais aussi prend en compte les avis et réponses des audités et surtout les conclusions des auditeurs. Ce document devra être complet, fait par écrit, il engage l'Audit interne et devra être signé par le responsable de l'audit interne.

L'Auditeur a la possibilité de joindre un plan d'action pour indiquer à l'audité dans quelle mesure il devrait mettre en œuvre ces recommandations (quoi, quand, et comment).

Si le rapport finalise la mission de l'Audit Interne, il reste toutefois en contact permanent avec les audités.

#### **3.2.7.4. La phase de suivi du rapport**

Si l'Audit interne ne participe pas à la mise en œuvre de ses recommandations, son souci de tout temps est de savoir ce que deviennent celle-ci afin de pouvoir mesurer la réelle efficacité de ses travaux et suivre les solutions aux problèmes dans lesquels il se sent impliqué LEMANT (1999).

Certes l'auditeur interne n'est pas quelqu'un «qui fait les choses» mais quelqu'un qui «regarde comment les choses sont faites», il a le droit cependant de s'informer de la suite donnée à ses propositions ce qui lui permettra de faire les audits ultérieurs.

Selon donc RENARD, (1998 : 289), ce droit peut s'exercer de deux manières : à savoir la méthode française et la méthode anglo-saxonne.

- **La première** préconise le retour de l'auditeur sur le terrain afin de s'enquérir des recommandations du rapport d'audit interne.

A l'aide donc de l'état des actions progrès, l'Auditeur interne recueille les résultats de suivi des recommandations qui lui permet de mettre à jour son dossier permanent d'audit et donc clôturer ainsi la mission de façon définitive.

- **La méthode Anglo-saxonne**, ici le soin est laissé à la hiérarchie de faire la mise en œuvre du suivi .

L'auditée après la publication du rapport devra répondre dans les délais aux préoccupations des auditeurs et adresser une note à la hiérarchie.

L'Audit interne devra être destinataire de cette note afin que son dossier d'audit soit enrichi ou même alerter l'auditée au cas où des points considérés comme fondamentaux auraient été omis de façon délibérée.

Dans tous les cas l'évaluation du feed-back du rapport d'audit interne est facteur essentiel.

### **3.2.8.L'efficacité du Service d'Audit Interne.**

Selon BARBIER ( 1996), la réponse à la question de savoir si l'audit interne est tenu par une obligation de moyen ou de résultat nous situera sur l'opportunité de la mesure de l'efficacité de l'Audit interne.

L'Audit Interne étant une fonction de conseil et de consultation auprès de la Direction Générale, elle ne saurait avoir d'obligation de résultat.

C'est pourquoi, il est impropre de dire selon D. BAULON (in LEMANT,1999), «l'Audit interne ne fait pas gagner de l'argent». Car en lui demandant des résultats, l'Audit Interne pourrait adopter des déviations insidieuses compromettant la pratique de la profession.

Toutefois, les contemporains de l'Audit Interne tels que RENARD (1998 :349), LEMANT (1999 : 135) s'accordent à dire qu'il est possible de dégager dix neuf (19) indicateurs de mesure de l'efficacité de l'audit interne qui pourraient se résumer à travers un tableau.

Mais avant de présenter ce tableau qui mesurer cette efficacité, force est de reconnaître la nécessité des conditions d'une bonne efficacité du service Audit interne.

### **3.2.8.1. Conditions d'une bonne efficacité.**

Selon RENARD (1998) et BERNARD GRAND & BERNARD VERADALLE(1999) s'accordent à dire que, deux conditions fondamentales peuvent être reconnues pour favoriser l'efficacité d'un service audit interne au sein de l'organisation à savoir les conditions culturelles et les conditions matérielles.

#### **- Les conditions culturelles.**

Elles impliquent la sensibilisation au contrôle interne.

Si la Direction fait du Contrôle Interne une priorité, il va sans dire que l'Audit Interne mettra en œuvre sa collaboration, les échanges et la concertation afin d'adapter ou d'améliorer le contrôle interne ; favorisant ainsi une efficacité des missions de l'audit interne.

#### **La culture d'Audit.**

Ici les auditeurs sont des partenaires, ils sont sollicités et demandés et ce, à tous les niveaux de la hiérarchie. Une telle culture conditionne bien évidemment l'efficacité de la fonction.

#### **L'image de l'Audit interne.**

Il s'agit d'être de bons professionnels afin de bénéficier d'une bonne image au sein l'entreprise et aussi faire savoir c'est à dire communiquer.

#### **- Les conditions matérielles.**

Une définition claire et précise des objectifs, une méthodologie rigoureuse, un bon plan de communication permettront à l'Audit Interne de connaître ses clients et enfin un professionnalisme reconnu des auditeurs joue un rôle important dans la recherche de l'efficacité de l'Audit Interne.

Au-delà de ces conditions culturelles et matérielles, l'auditeur interne lui-même, sa personnalité, son mode de communication, son sens de la persuasion et de pouvoir convaincre la hiérarchie de l'organisation, est un facteur de création de conditions d'une bonne efficacité du service d'Audit interne.

### 3.2.8.2. La mesure de l'efficacité.

Selon RENARD (1998 :354), il serait prétentieux pour un responsable d'Audit Interne de vouloir mesurer l'efficacité de son Service d'Audit Interne.

C'est pourquoi, certains auteurs préconisent l'Audit des Audits.

Toutefois, il s'agira pour le responsable de l'Audit interne de mettre en place un système permettant d'obtenir les réponses à certaines questions bien précises :

- Y a t-il des demandes croissantes de missions par les départements opérationnels ?
- Les audités et les commanditaires sont-ils satisfaits ?
- Comment peut-on davantage les satisfaire ?

Mais traditionnellement la qualité de l'Audit interne est appréciée par rapport aux critères du contrôle interne à savoir :

- Une lisibilité reconnue de la mission de l'Audit Interne ;
- Une maîtrise par les auditeurs internes des normes applicables dans la profession ;
- Une définition précise des objectifs de l'Audit interne ;
- Des moyens humains en qualité et en quantité adaptés au plan d'Audit ;
- L'existence d'un système d'information et de pilotage ;
- L'existence d'un manuel de procédures d'Audit Interne ;
- Une bonne supervision dans la validation des FRAP.

Pour aider à la compréhension ces indicateurs, LEMANT(1999) préconise quarante sept (47) questions nécessaires à l'élaboration du questionnaire de satisfaction des audités (annexe 1) : extrait Direction d'un Service d'Audit interne.

En définitive, la mesure de l'efficacité du Service Audit Interne peut être faite soit par des auditeurs externes soit par les «Peer Review» (des auditeurs internes d'autres entreprises du même secteur pour auditer l'organisation). Mais ces deux solutions présentent des inconvénients.

D'une part il y aura conflit de méthodologies et d'objectifs dans l'appréciation des domaines et d'autre part la mise en œuvre de la «Peer Review» est quelque peu difficile.

C'est pourquoi il revient au Directeur d'Audit interne d'utiliser les indicateurs ci-dessous énumérés de façon progressive pour apprécier la qualité de son service LEMANT (1999).

**Tableau n°1 : Indicateurs d'Evaluation de l'Audit interne.**

<p><b>SAI jugé sur ses résultats</b></p> <p>1. Faire gagner de l'argent ;</p> <p>2. Mesurer l'amélioration du contrôle interne de l'organisation</p> <p>3. Le taux de mise en œuvre des recommandations faites par le SAI ;</p> <p>4. Le taux de réponses dans les délais aux recommandations du SAI</p>	<p>12. La participation des directions aux réunions de présentation des conclusions ;</p> <p>13. L'accueil des audités et leur coopération ;</p> <p>14. Commentaires divers (petits signaux observés par l'auditeur et qui lui font chaud au cœur).</p>
<p><b>SAI jugé par le marché : la demande</b></p> <p>5. Le nombre demandes de mission ;</p> <p>6. Le nombre de demandes d'assistance technique, de conseil, et d'intervention préventives ;</p> <p>7. Le nombre d'acceptation des missions Proposées par le SAI</p> <p>8. L'absence de demande de faire autre Chose que l'audit.</p>	<p><b>SAI jugé par le marché : les enquêtes de satisfaction :</b></p> <p>15. Les audités et les commanditaires sont-ils satisfaits ? comment pouvons nous mieux faire ?</p>
<p><b>SAI jugé par le marché : son offre de Coopération et ses marques d'intérêt.</b></p> <p>9. La satisfaction des moyens et du Budget demandé ;</p>	<p><b>SAI jugé par d'autres SAI et partenaires :</b></p> <p>16. La coopération avec les commissaires aux comptes et autres auditeurs ;</p> <p>17. La qualité des rapports d'audit ;</p> <p>18. La fonction pépinière/vivrière.</p>
<p>10. La participation aux projets et réunions Importantes ; la fourniture d'experts par les directions opérationnelles ;</p>	<p>19. Se juger soi-même.</p>

**Source : LEMANT (1999 :158)**

## CONCLUSION

L'étude de cette première partie nous a permis d'aborder certains points essentiels que sont :

Les objectifs, les missions et les normes de l'Audit Interne ;

Le positionnement de la fonction au sein de l'organisation ;

Les différents types de structures d'Audit interne déterminés par la taille de l'entreprise ;

Les moyens et les outils de l'Audit interne ;

La mesure de l'efficacité du Service Audit interne.

Ces points qui se présentent comme des postulats fondamentaux ou des repères nous permettront d'aborder la deuxième partie de notre étude qui consiste à évaluer l'efficacité du service d'Audit interne de SUCRIVOIRE et fort des faiblesses constatées, de proposer une nouvelle organisation et un mode de fonctionnement approprié.

**DEUXIEME PARTIE :**  
**L'AUDIT INTERNE A SUCRIVOIRE**

## Introduction

L'étude du cadre théorique nous donne les postulats fondamentaux qui devraient sous-tendre la bonne organisation et le meilleur fonctionnement de tout service d'Audit interne.

Ainsi, certaines notions essentielles telles :

L'Audit interne et le contrôle interne ;

Les objectifs et les missions de l'audit interne ;

Les normes et les pratiques de l'Audit interne ;

Les outils de l'Audit interne ;

Les moyens (humains, matériels, et financiers ) de l'Audit interne, sont des notions qui devraient transparaître dans toute démarche d'Audit interne.

Le cadre théorique ainsi défini, nous permettra d'évaluer l'organisation et le fonctionnement du service d'audit interne de SUCRIVOIRE, de mesurer son efficacité et proposer un mode d'organisation et de fonctionnement plus adapté à l'environnement de l'entité.

Afin d'aboutir à ces conclusions, nous proposerons notre modèle d'analyse qui nous permettra de disposer d'outils nécessaires à notre démarche.

## **CHAPITRE I : PRESENTATION DE SUCRIVOIRE ET DU MODELE D'ANALYSE.**

La fonction d'audit interne s'exerçant au sein de l'entreprise, il s'impose à nous de présenter SUCRIVOIRE à travers son cadre juridique, et une description de l'existant quant à son Contrôle interne.

Ainsi nous avons passé 4 mois à SUCRIVOIRE pour l'élaboration de cette étude. Ce séjour nous a permis de prendre connaissance de l'ensemble des activités de la structure(ANNEXE N°4)

### **1.1 : LA PRESENTATION DE SUCRIVOIRE.**

#### **1.1.1 Le cadre juridique.**

SUCRIVOIRE, est une Société Anonyme de droit Ivoirien, créée en juillet 1997 suite à un appel d'offre dans le cadre de la privatisation des complexes sucriers de la Côte d'Ivoire.

Au capital social de 16 milliards de francs Cfa, celui-ci est reparti entre l'état de Côte d'Ivoire 45%, et un consortium de privés 55%.

#### **1.1.2.Historique et Evolution.**

A l'indépendance, l'Etat de Côte d'Ivoire était le premier investisseur.

Ainsi, de nombreuses sociétés d'état ont été créées à partir des années 1970. Les missions essentielles de ces entreprises d'état étaient non seulement d'assurer le désenclavement des régions du Nord de notre pays mais surtout de sédentariser les populations de ces régions qui de déplaçaient vers la basse côte pour la recherche d'un mieux être social.

La SODESUCRE a été créée dans les zones de savanes Nord avec six complexes qui vont connaître des fortunes diverses.

Les complexes de KATIOLA MARRABADIASSA et de SEREBOU seront fermés en 1986 pour mauvaise gestion.

Ceux de FERKESSEDOUGOU 1 & 2 puis de BOROTOU et ZUENOULA résisteront jusqu'en 1997 avant de céder aux vastes mouvements de privatisation.

Les complexes de FERKE 1 et 2 seront repris par le groupe néerlandais CASREL pour créer la société SUCAF-CI.

Ceux de Borotou et de ZUENOULA ont été adjugés par les groupes français SIFCA et Mauricien HARREL et frères en juillet 1997 pour créer SUCRIVOIRE qui fait l'objet de notre étude.

La Direction de la société est assurée par les Mauriciens quand la présidence du Conseil d'Administration revient au groupe SIFCA.

L'Etat de Côte d'Ivoire qui possède 45% du capital est représenté au conseil d'Administration.

Toutefois l'organisation à la base, est celle héritée de l'ancienne structure étatique SODESUCRE.

Son chiffre d'affaires est 27 milliards au 31 décembre 2001, elle emploie 750 agents en permanence et plus de 2000 agents journaliers en période de campagne. L'entreprise a une activité saisonnière qui s'étend de la mi-octobre de l'année en cours à fin mars de l'année suivante.

### **1.1.3 : les activités de Sucrivoire.**

La mission première de SUCRIVOIRE est d'assurer l'autosuffisance à la Côte d'Ivoire en matière de consommation de sucre.

En effet les besoins nationaux qui sont de 200 000 tonnes de sucre par an ne sont pas couverts actuellement par SUCAF CI et SUCRIVOIRE qui ne produisent que 175 000 tonnes de sucre par an.

SUCRIVOIRE, tout en recherchant la quantité, se positionne comme étant la société produisant la meilleure qualité de sucre dans la sous région.

C'est pourquoi près de 30 % de la production est exportée vers les pays tels que le MALI, le BURKINA FASO, le NIGER, le SENEGAL et enfin L'ANGLETERRE.

A côté de ce souci de rentabilité et de compétitivité, l'entreprise peut se vanter d'être une entreprise sociale.

En effet par l'entremise de L'Etat, SUCRIVOIRE assiste les paysans modernes de la région du BAFING dans la culture de la canne à sucre.

Ainsi près de 500 ha de plantations villageoises ont été réalisées par SUCRIVOIRE pour le compte de jeunes exploitants agricoles depuis 1998.

Grâce à son service de diversification et d'assistance, l'entreprise, contribue à la formation et l'information du milieu rural dans la mise en œuvre des politiques agricoles définies par le gouvernement.

Mais l'ensemble de ces missions ont pour but de permettre à l'entité de produire du sucre qui se présente sous cinq types.

Le Granulé Roux ;

Le Granulé Blanc Standard ou commerçant ;

Le Granulé Blanc CEE ;

Le Morceau Blanc ;

Le Morceau Roux.

D'autres produits dérivés tels que la mélasse, et l'écume sont commercialisés.

#### **1.1.4 Organisation générale de Sucrivoire.**

##### **1.1.4.1. Organisation Interne.**

SUCRIVOIRE est Dirigée par un Directeur Général nommé par le Conseil d'administration. Il est le représentant légal de l'entreprise auprès des tiers. Il coordonne et est responsable de la réalisation des objectifs fixés par le Conseil d'administration.

Le Directeur Général est assisté dans sa mission d'un Directeur Administratif et Financier de deux directeurs de complexes, un directeur technique et un directeur des Ressources Humaines.

Cependant il faut noter que les complexes sont des entités à part qui disposent des budgets autonomes gérés par délégations par les directeurs des complexes et leurs responsables financiers.

Tout comme le siège, les complexes ont des organigrammes distincts (voir annexes 2 et 3).

**Au Siège nous avons :**

Le Directeur Général et sa secrétaire particulière ;  
Le contrôleur de gestion qui est rattaché en staff ;  
Le Directeur Technique ; en liaison étroite avec les directeurs d'usine il a sous sa responsabilité la centrale d'achat.  
Le Directeur Administratif et Financier. Il a sous sa responsabilité :  
Le Service audit interne ;  
Le chef Comptable ou Audit comptable ;  
Le Coordinateur des comptabilités des complexes BOROTOU et ZUENOULA ;  
Le service commercial ;  
La trésorerie ;

**Sur les complexes sucriers (CS) :**

Cette dénomination est héritée de l'ex-SODESUCRE.  
Ils sont au nombre de deux (BOROTOU-ZUENOULA) voir (annexe 2 et 3).  
Comme nous le disions, ce sont des entités à part entières qui sont également organisées sur la base d'entreprises autonomes à savoir :  
Un Directeur du Complexe qui coordonne l'ensemble des activités de l'unité ;  
Un Directeur des Plantations ;  
Un Directeur du Matériel ;  
Un Responsable du Contrôle de gestion ;  
Un responsable Comptable et Financier ;  
Un responsable des Approvisionnements ;  
Un Directeur Administratif et des Ressources Humaines.

**1.1.4.2. Les organes de gestion**

**Le Conseil d'Administration**

Il est présidé par le représentant du Groupe SIFCA (25,5%) et composé par les administrateurs de l'État (45%) et ceux du groupe HARREL & FRERES. Il est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom et pour le compte de l'organisation dans les limites de l'objet.

Certaines attributions spécifiques sont dévolues au Conseil d'administration à savoir :

Définir la politique générale de l'organisation et préciser les plans d'action ;

Garantir l'organisation et le contrôle interne de l'entreprise.

Préciser les règles de fonctionnement et d'administration de SUCRIVOIRE et surtout adopter si nécessaire les différents manuels de gestion ;

Adopter le budget prévisionnel, fixer et approuver les modalités d'attribution des indemnités ou avantages spécifiques au personnel ;

Examiner et approuver le rapport annuel de la Direction Générale.

### **Les Complexes**

Ce sont les démembrements de la Direction Générale.

En fonction du budget adopté et du PAA (Programme Action Annuel), les directions des complexes se chargent de réaliser les objectifs spécifiques à eux assignés par le Directeur Général.

C'est ainsi par exemple conformément à plusieurs paramètres tels les conditions climatiques, la capacité de broyage de l'usine, il est défini à ZUENOULA de produire 37 000 tonnes de sucre, quand il est demandé à Borotou où les conditions climatiques sont plus favorables de produire 48 000 tonnes de sucre.

Ainsi, chaque complexe avec son équipe s'efforce à atteindre les objectifs fixés.

Au jour le jour, avec son équipe, le Directeur du Complexe rend compte au Directeur Général de l'état d'avancement de la production, la situation de son usine et des travaux des plantations.

### **1.1.5 : Le Fonctionnement de SUCRIVOIRE**

Conformément au cadre théorique de notre étude, nous allons analyser le dispositif de contrôle interne à SUCRIVOIRE.

#### **1.1.5.1. Au plan administratif.**

SUCRIVOIRE a hérité de l'organisation administrative de l'ex-SODESUCRE. Il est évident que ce dispositif présente des défaillances, parce que non adapté au nouvel environnement de l'organisation. Mais à la lumière du fonctionnement du contrôle interne, il répond aisément aux préoccupations des dirigeants.

Ainsi SUCRIVOIRE dispose donc d'un manuel d'organisation interne précisant les missions, les fonctions, les responsabilités des principaux postes au sein de l'entreprise.

Ce manuel présente non seulement les différents organigrammes (siège, Complexe de BOROTOU, Complexe de ZUENOULA) mais aussi précise les liens hiérarchiques et fonctionnels entre les différents niveaux de l'organisation.

Il convient de noter que ce manuel d'organisation hérité de SODESUCRE n'a pas fait l'objet d'adaptation générale. Toutefois de façon ponctuelle, les audits internes du groupe SIFCA proposent des amendements sporadiques sur certains postes spécifiques.

C'est ainsi qu'en 1999 il a été apporté une modification à la procédure d'achat de SUCRIVOIRE qui intègre désormais la centrale d'achat du groupe SIFCA.

#### **1.1.5.2. Le personnel.**

A la reprise du complexe, les opérateurs privés étaient confrontés à un problème d'effectif. À l'origine l'état et ces entreprises privées avaient convenu dans les clauses du contrat de cession que tout le personnel devrait être repris à la privatisation. Mais face aux contraintes économiques, SUCRIVOIRE a été obligé de se débarrasser de plus de la moitié de son effectif global (750 employés en deux licenciements économiques successifs). Ainsi aucune évaluation du personnel n'a été faite par SUCRIVOIRE avant la reprise de l'effectif.

Le personnel est très vieillissant, la moyenne d'âge à ce jour étant de 48 ans, cela suppose que dans sept ans, 60% du personnel devra faire valoir ses droits à la retraite.

L'inexistence d'un manuel de gestion du personnel montre bien que SUCRIVOIRE à très court terme sera confronté non seulement à un déficit de personnel mais surtout à une inadaptation de son personnel aux nouvelles techniques de production et de gestion.

### **1.1.5.3. La comptabilité**

Comme nous le disions, SUCRIVOIRE n'a pas jugé nécessaire de changer le système comptable de l'ex-SODESUCRE.

Aussi faut-il reconnaître que l'industrie sucrière est une activité spécifique dont la gestion requiert une expérience particulière.

Ainsi, une entreprise française SOMDIAA a élaboré un programme intégré (Comptabilité générale, Comptabilité Paie, Comptabilité analytique, Comptabilité des immobilisations, comptabilité des Approvisionnements) en tenant compte des spécificités de la profession sucrière.

C'est un programme très adapté, mais qui nécessite des mises à jour conformément aux observations des utilisateurs qui sont d'ailleurs très nombreuses.

Disposant de ce logiciel sur les trois sites les états périodiques sont produits par les services de la comptabilité analytique, générale, de contrôle de gestion pour la hiérarchie. Les opérations comptables sont saisies au jour le jour.

Selon les périodes des arrêtés comptables (4 dont une légale c'est-à-dire au 31 décembre de chaque année), les responsables de la comptabilité se retrouvent au siège pour procéder non seulement à la réconciliation des comptes de liaison mais surtout à la consolidation des comptes des sites.

#### **1.1.5.4. Du système d'autorisation.**

Pour des raisons de sécurité, le concepteur du programme d'exploitation comptable a pris le soin de mettre des codes d'accès dont le gestionnaire premier reste le responsable du service informatique. Cependant, pour éviter la trop grande mainmise sur la gestion de codes la gestion a été décentralisée.

En définitive, notre objectif dans ce chapitre était de donner une idée aux destinataires de notre étude ce qu'est SUCRIVOIRE, son organisation, ses missions et surtout la présentation de son contrôle interne.

Il va de soi que certaines informations confidentielles ne pouvaient donc transparaître dans ce mémoire. L'essentiel étant de montrer comment l'Audit interne objet de notre étude est perçu, appliqué à SUCRIVOIRE au regard du cadre théorique.

## **1.2 : LE MODELE D'ANALYSE ET METHODOLOGIE DE COLLECTE DES DONNEES**

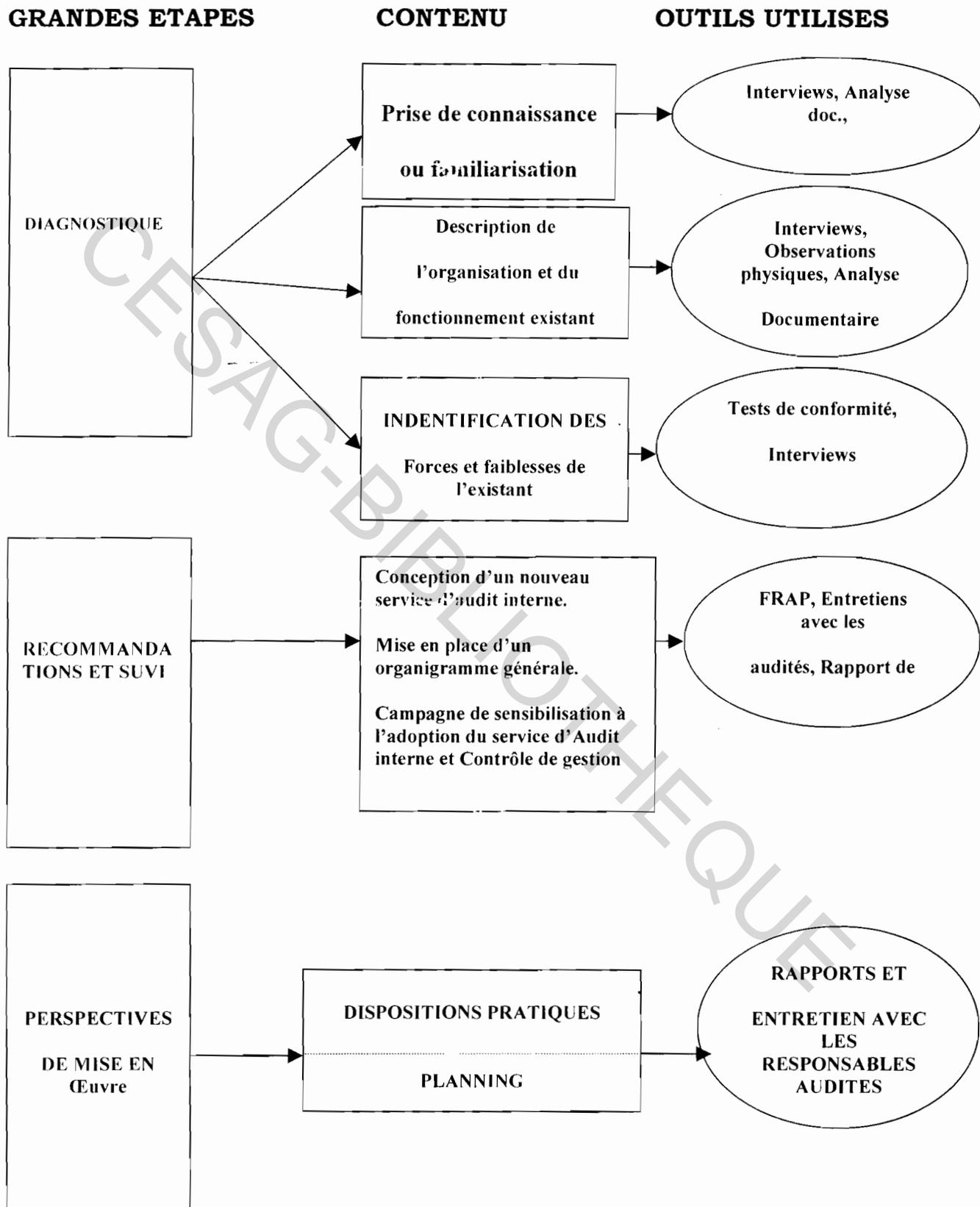
### **1.2.1 Le modèle d'analyse.**

Notre mémoire s'inscrit dans le cadre d'une étude de conception qui ne dit pas son nom.

Cependant compte tenu du fait qu'il existe un service d'audit interne de façon officielle, nous sommes donc obligées de procéder par une démarche qui nous permet de faire l'état des lieux, de décrire (diagnostique), de formuler des recommandations, (propositions d'une organisation) et présenter les perspectives de mise en œuvre.

Le schéma ci-dessous traduit au mieux notre démarche.

Figure n°7 : **Modèle d'Analyse**



Source : Nous-mêmes

#### **1.2.1.1. Phase de familiarisation ou prise de connaissance**

A travers cette phase, nous allons collecter certaines informations à partir des outils suivants :

Les interviews ;

L'analyse documentaire ;

Les visites sur les sites ;

La connaissance que nous avons de la structure parce que nous y travaillons.

#### **1.2.1.2. Phase de description de l'organisation et du Fonctionnement.**

Les outils utilisés sont les suivants :

Les interviews ;

L'analyse documentaire ;

L'observation physique.

#### **1.2.1.3. Phase d'identification des forces et faiblesses.**

Nous avons déterminé ces faiblesses et forces à l'aide des outils tels que :

Le Questionnaire de Contrôle interne ;

Les tests de conformité ;

L'interview.

#### **1.2.1.4. Phase d'observation et de recommandations.**

Les outils utilisés sont :

Les FRAP ;

Les entretiens avec les audités ;

Les interviews.

#### **1.2.1.5. Les perspectives de mise en œuvre.**

Ici, nous avons identifié les moyens nécessaires à la réalisation de nos recommandations. Pour leur mise en œuvre effective, nous avons élaboré un planning.

Il s'agira donc pour SUCRIVOIRE de s'appuyer sur ces recommandations afin de réorganiser le service d'audit interne pour que celui-ci puisse jouer pleinement son rôle.

En définitive pour réaliser cette démarche, quelques indicateurs ont été retenus.

**Tableau n°2 : Indicateurs d'analyse**

INDICATEURS	MESURES A PRENDRE
Existence d'un service d'audit interne conformément aux normes IIA	Création d'un service d'audit interne avec un objectif claire et des missions précises.
Existence d'une charte d'audit interne	Elaborer une charte d'audit avec une définition précise des pouvoirs aussi bien des auditeurs que des audités.
Evaluation du contrôle interne.	En permanence le contrôle interne doit être évalué.
La qualité du personnel	Recruter un personnel qualifié et assurer la formation continue.

**Source : Nous-mêmes**

### 1.2.2 : La méthodologie de collecte et d'analyse des données

Pour atteindre l'objectif de collecte, nous nous sommes adressé à certains services pour les quels la direction générale ne cesse de convoquer des réunions périodiques au siège.

Pour sa part, ces services constituent des pôles sensibles lors de la confection des différents budgets.

**1.2.2.1. Les services et personnes avec qui nous avons eu des entretiens.**

**Tableau n°3 : Services et interlocuteurs rencontrés.**

<b>SERVICES</b>	<b>INTERLOCUTEURS</b>
<b>Division Logistique</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Responsable du service</li> <li>- Chef de section achats</li> <li>- Chef de section réception</li> <li>- Comptable matière</li> </ul>
<b>Service d'Audit Interne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le Responsable du service</li> </ul>
<b>Direction des Ressources Humaines du siège.</b>	Directeur des ressources humaines
<b>Direction Administrative et des ressources Humaines</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Directeur des Ressources humaines</li> <li>- Le chef de section personnel</li> <li>- L'agent de suivi des dossiers P.</li> </ul>

**SOURCE : Nous-mêmes**

**1.2.2.2. Les Outils d'analyse et de collecte des données.**

**- L'échantillonnage.**

L'échantillon que nous avons utilisé se décompose en deux rubriques :

Le service d'Audit interne et la Direction des ressources humaines qui s'imposent parce que devant nous renseigner sur les éléments du dispositif du contrôle interne.

Les cycles Paic - Personnel et Achat – fournisseurs dont le choix s'est fait sur la base de l'importance de ces postes dans états financiers des exercices antérieurs. Aucune référence n'a été faite à des données statistiques.

**- Les outils de collecte :**

Dans le cadre de notre stage, eu égard à la connaissance préalable du terrain, nous avons essentiellement utilisé les outils suivants :

- **Le Guide d'entretien (annexe n°7) ;** cet outil a été utilisé pour nous servir de support aux entretiens que nous avons eus avec les différents responsables et leurs collaborateurs notamment le responsable du service d'audit interne ainsi que les collaborateurs du responsable des ressources humaines. Des questions particulières ont été abordées lors de ces entretiens mais plus généralement la trame était soutenue par les éléments du contrôle interne (objectifs, moyens pilotage, organisation procédures et supervision)

- **Le Questionnaire de contrôle interne.(annexe n°5) ;** c'est un outil très usité par les professionnels. Il permet de mieux orienter la collecte de nos informations et de ne retenir que ce qui est essentiel. Il a été administré au responsable du service logistique et ses collaborateurs.

L'intérêt de l'utilisation de cet outil se retrouve dans la progression des idées.

- **L'analyse documentaire ;** elle s'est imposée à nous parce que nous avons voulu comparer l'existant au cadre théorique de l'étude.

Les documents analysés sont les suivants :

- Les états financiers de 1998, 1999, 2000 pour voir l'évolution des postes achats, et personnel ;

- Le manuel d'organisation hérité de SODESUCRE afin de s'assurer de l'existence des descriptions de postes et surtout s'assurer que ce document est adapté et mis à jour ;

- Les rapports de campagnes agricoles, industrielles des années 1998,1999, 2000, ces rapports nous ont permis de relever les consommations dans les différents centres de coûts ainsi que l'évolution de ces consommations;

- Les rapports de commissariats aux comptes des exercices 1998-1999-2000. Ils nous ont permis de relever les observations et réserves de ces professionnels;

- Les dossiers individuels du personnel de BOROTOU ET ZUENOULA ici nous avons analysé de façon individuelle les dossiers du personnel (90/120 agents de maîtrises) pour s'assurer qu'ils sont à jour et que les informations contenues dans ces dossiers sont bien répertoriées dans le fichier informatique ;
- Les archives du service logistique (souches ou doubles des BC, BL, DA), pour s'assurer de la traçabilité des informations.
- **Les outils d'analyse :**
  - **Les FRAP (annexe n°6) ;** il est à la fois outil d'analyse et de description très usité par les professionnels, il nous a permis d'analyser toutes les faiblesses que nous avons décelées au cours de cette analyse.
  - **La grille de séparation des tâches,** à l'aide de cet outil, nous avons vérifié la séparation effective des tâches généralement incompatibles telles qu'abordées dans le cadre théorique de cette étude.

### 1.2.2.3. La méthodologie d'analyse des données.

Nous avons utilisé une méthode personnelle que nous qualifions d'empirique. Cette méthode consiste à pointer toutes les faiblesses à l'aide d'un STABULOT de couleur rouge FLUO et toutes les forces avec un autre STABULOT de couleur vert FLUO. De sorte qu'au bout, nous avons répertorié aisément d'un côté toutes les forces et de l'autre les faiblesses.

C'est une méthode certes longue mais elle a l'avantage de ne pas faire des omissions donc plus fiable.

Après cette étape qui consistait à présenter notre démarche, nous pensons qu'il sera plus aisé d'aborder la présentation des résultats et leur analyse de l'audit interne à SUCRIVOIRE.

## **CHAPITRE II : PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS DE L'AUDIT INTERNE**

A travers ce chapitre, il s'agira de présenter les résultats de l'analyse du service d'audit interne, d'évaluer son contrôle interne et de mesurer l'efficacité du service d'audit interne et afin de déterminer les forces et faiblesses inhérentes et proposer enfin une nouvelle organisation du service audit interne à SUCRIVOIRE.

### **2.1 : L'ORGANISATION DU SERVICE D'AUDIT INTERNE.**

#### **2.1.1 Les motivations de création du service d'audit interne.**

la création de ce Service a été motivée par un souci de redéploiement du personnel.

En effet, au mois de juillet 1999, la Direction Générale a décidé de supprimer les postes des Directeurs Financiers et Contrôle de Gestion sur les complexes.

Il en existaient deux (un directeur par complexe).

Le Directeur Financier et contrôle de Gestion de Borotou a été mis à la retraite anticipée. Celui de ZUENOULA qui est à quatre ans de sa retraite devrait être conservé.

Il a fallu donc lui trouver un poste. Alors la Direction Générale crée le poste de Responsable d'Audit interne.

Ici, il ne s'agit pas d'une «volonté» de création du service, d'un réel besoin motivé par le souci d'aide à la prise de décision, de conseil, et de sécurisation du patrimoine de l'organisation.

En réalité l'audit interne à SUCRIVOIRE n'a pas été voulu, il ne répond à aucun besoin.

### **2.1.2 : les missions du service d'audit interne.**

Il va de soi qu'aucune mission précise ne soit attribuée à ce service. Ni fiche de fonction, ni objectifs précis ne sont assignés à ce service.

Aussi, la note de service nommant cet auditeur interne ne précisait pas de façon claire les missions de l'audit interne au regard de ce que nous avons pu analyser dans le cadre théorique de cette étude.

Pour des raisons de confidentialité nous ne pouvons annexer ce document à notre mémoire.

Toutefois il faut retenir que le document indique en substance ceci que «Monsieur ZZZ anciennement directeur Financier et du contrôle de gestion du complexe de ZUENOULA est affecté au siège de SUCRIVOIRE en qualité d'Auditeur interne.

De façon hiérarchique, il est sous la responsabilité du Directeur Administratif et Financier.

Au plan fonctionnel, M.ZZZ est en relation avec le Chef Comptable du siège et le Contrôleur de Gestion».

Avec une telle définition de la position hiérarchique, nous pensons qu'il a été laissé la latitude au DAF de produire le JOB DESCRIPTION de monsieur ZZZ.

### **2.1.3. Le positionnement.**

Sur l'organigramme du siège (annexe 2), ce service est rattaché à la Direction Administrative et Financière. Logé dans les mêmes bureaux que cette Direction, le service Audit interne dans la pratique, assure les tâches d'administration au niveau de la Direction Administrative et Financière.

C'est ainsi que nous avons constaté que c'est le responsable d'Audit qui est en relation avec l'administration fiscale, la Direction du Commerce Extérieur pour les procédures d'exportation ou d'importation. En somme, le responsable d'Audit interne est ici comme un «aide» du Directeur Administratif et Financier.

## **2.2 : LE FONCTIONNEMENT DU SERVICE D'AUDIT INTERNE.**

### **2.2.1 Les outils du service audit interne.**

#### **➤ Le plan Annuel d'Audit :**

Sans objectifs précis, sans missions clairement définies, il ne peut y avoir d'outil. Le Service Audit interne de SUCRIVOIRE, ne dispose d'aucun plan pluriannuel des activités.

Cependant, de façon sporadique et cela de manière informelle, le responsable de l'Audit interne procède à des sondages sur les pièces comptables, participe à certains inventaires mensuels des produits finis. Le recours aux autres outils tels que les FRAP, les QCI, les TFFA, la grille d'analyse est totalement inexistant dans ce service. Sur le terrain, il interroge les opérationnels sans aucun support.

Les questionnaires ne sont pas préalablement préparés.

### **2.2.2 Les Moyens.**

#### **2.2.2.1. Matériels :**

- La charte d'Audit qui constitue la «Loi fondamentale» du service d'Audit n'existe pas.
- Le manuel d'organisation hérité de SODESUCRE avait une autre Conception de l'Audit interne. Il s'agissait dans cette organisation plus de «police économique» que d'auditeurs internes aidant à la prise de décision. Ces derniers n'avaient que le souci de détecter exclusivement des fraudes, de faire des dénonciations qui quelquefois ne sont pas soutenues par des preuves. Alors que l'auditeur ne doit rien affirmer tant qu'il n'aura pas fait de recoupement voire de validation des éléments dont il a en sa possession.
- Le responsable d'Audit Interne n'a pas mis en place un manuel d'Audit interne. Il est peut être surprenant mais il n'existe en réalité aucun document de base de travail pour le service d'Audit interne.

- A l'instar de tous les services, le service Audit interne dispose d'un micro-ordinateur, d'une imprimante.
- Il est relié au réseau sur la comptabilité et dispose également d'une connexion Internet. Le responsable d'Audit interne dispose d'une ligne téléphonique ouvrant sur l'extérieur.

#### **2.2.2.2. Humains :**

Le Service Audit interne depuis sa création en juillet 1999 ne fonctionne qu'avec une seule personne qui en assure la responsabilité.

Ce poste ayant été créé pour des raisons d'organisation donc n'obéissant pas à une politique réelle de mise en place d'un service d'audit interne, puis n'étant pas régi par des objectifs clairement définis, le responsable ne peut donc proposer le recrutement d'autres personnes parce que n'évaluant pas l'ampleur des tâches dévolues au service.

Pour l'instant, le service ne vit que de «nom», il ne fonctionne pas parce que non animé selon la norme 504 de l'Audit Interne.

Quant à la qualification requise pour l'exercice de cette fonction, nous constatons que le personnel n'a pas la qualification appropriée.

Dans nos propositions, nous présenterons les besoins réels en quantité et en qualité de ce service car avec les trois sites auditables, et avec un programme annuel, un seul agent ne peut être efficace. Le seul responsable d'audit interne ne participe à aucune formation continue.

De formation initiale contrôleur de gestion, il n'a pas actualisé ses connaissances à l'aide de séminaires ou même de programmes de formations diplômant.

#### **2.2.2.3. Financiers :**

Sous la responsabilité du Directeur Administratif et Financier, le service Audit interne n'a pas de budget.

Le Directeur Financier est l'ordonnateur du budget de fonctionnement du Service Audit interne. Faute de programme fiable et cohérent, l'Audit interne ne peut effectuer des missions sur les sites.

Pour les rares missions, le responsable d'Audit interne formule une demande auprès du Directeur financier afin d'obtenir non seulement la signature de son ordre de mission, mais surtout obtenir des moyens financiers pour ses dépenses courantes de fonctionnement.

#### **2.2.2.4. Le Rapport Annuel :**

En dehors des rapports de commissariat aux comptes, de celui de l'activité agronomique et aussi celui de l'usine, qui sont disponibles pour consultation à la direction général, nous n'avons pas eu l'occasion de consulter un seul rapport élaboré par le service d'Audit interne.

Aucun rapport faisant état de l'ensemble des activités du service avec en relief les recommandations et le degré de mise en œuvre de ces recommandations par les services audités n'existe.

Malgré une organisation et un fonctionnement approximatifs du service d'audit interne de SUCRIVOIRE, nous pensons qu'il convient non seulement d'évaluer le contrôle interne en générale de l'organisation, mais surtout de mesurer l'efficacité du service d'audit interne.

#### **2.2.3 Le comportement de l'Auditeur.**

L'auditeur, de SUCRIVOIRE est d'un certain âge. Pour ce faire, sa solidité et son dynamisme qui sont des qualités fondamentales de l'auditeur sont mis en mal (LEMANT(1999), GERBIER(1994)).

Si son humilité et sa volonté sont reconnues, la communication est totalement absente dans ses rapports tant en interne qu'en externe.

#### **2.2.4 : La communication de l'audit interne.**

C'est un service qui est presque inconnu de l'ensemble des autres services. Ne disposant pas des canaux classiques et spécifiques de communication tels que le journal de l'entreprise, les déjeuners d'information, les rapports périodiques d'activités, le manuel d'audit, la charte d'Audit interne, le service ne peut pas communiquer tant en interne qu'en externe.

### **2.2.5. La conduite des missions.**

Ce service n'a effectué que deux missions depuis son existence. Cela en dehors des périodes d'inventaires auxquelles le responsable du service audit interne assiste. Les quelles que missions qui ont été effectuées n'ont pas respecté les différentes phases de conduite des missions d'audit comme le recommande LEMANT (1995) et RENARD (1998) à savoir :

- La phase de préparation qui elle-même se subdivise en trois parties à savoir, l'ordre de mission, la familiarisation, et la consultation des bases documentaires.
- La phase de réalisation ou de vérification, elle également comporte six rubriques qui sont : la réunion d'ouverture, le planning de vérification ou de réalisation, le travail sur le terrain, l'observation, la preuve en audit et enfin, la validation et l'appréciation.
- La phase de conclusion, elle comporte deux rubriques : la réunion de clôture et le rapport d'audit.
- La dernière phase, est le suivi des recommandations issues du rapport d'audit.

Le seul rapport de mission qui nous a été présenté n'a pas suivi toutes ces étapes.

### **2.3 : EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE ET MESURE D'EFFICACITE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE.**

L'évaluation du contrôle interne est un préalable à toute démarche d'audit. En effet, l'objectif ici est de cerner dans un premier temps la «maison» afin de lever tous les doutes ainsi que les contradictions qui pourraient survenir, d'apprécier ensuite les facteurs de réussite c'est à dire identifier ce qui est en place et ce qui manque et enfin identifier l'ensemble des règles à respecter. L'évaluation du contrôle interne se présente comme le référentiel, le baromètre que chacun devait pouvoir suivre. Car le respect et la mise en œuvre des dispositifs du contrôle interne est un postulat fondamental.

Ainsi dans cette partie de l'étude, il s'agira de présenter le contrôle interne tant au plan théorique que pratique. Elle vise également à apprécier l'efficacité du service d'Audit interne de SUCRIVOIRE tel que présenté.

### **2.3.1 : Évaluation du contrôle interne**

Conformément à la perspective de mise en œuvre de notre modèle d'analyse, nous avons indiqué que l'existence d'une évaluation permanente du contrôle interne était un indicateur qu'il fallait apprécier et prendre des mesures au cas où celui-ci serait défaillant ou même envisager une amélioration continue. Pour mener à bien cette évaluation nous avons retenu deux services (Service Logistique et gestion des ressources humaines du complexe de BOROTOU) qui sont à notre avis les pourvoyeurs d'informations utiles à notre étude.

Le choix de ces services repose sur deux facteurs importants :

- La valeur «bilantielle» des postes (6,192 milliards d'achats et 3,910 milliards de frais de personnel);
- La vulnérabilité de ces postes, car autant un bon achat améliore le résultat sans investissement, autant une mauvaise politique d'approvisionnement peut entamer la pérennité de l'entreprise.

Aussi, une mauvaise politique de gestion du personnel peut influencer le rendement générale de l'organisation.

Il convient de noter aussi que le Directeur général a cautionné ce choix car il lui revient de suivre de très près les politiques d'approvisionnement et de gestion du personnel.

#### **2.3.1.1. Analyse des dispositifs du contrôle interne du cycle Achats Fournisseurs (6,192 milliards).**

Pour cerner les dispositifs du contrôle interne de ce cycle, nous avons déployé les outils tels que l'interview et le questionnaire de Contrôle Interne. L'évaluation du contrôle interne s'est déroulée au service Logistique du complexe de BOROTOU du 14 août au 21 août 2001.

Comme l'indique le Tableau des interlocuteurs rencontrés, nous avons administré notre questionnaire de contrôle interne au responsable du service Logistique ainsi qu'à ces collaborateurs.

➤ **Les objectifs du service Logistique.**

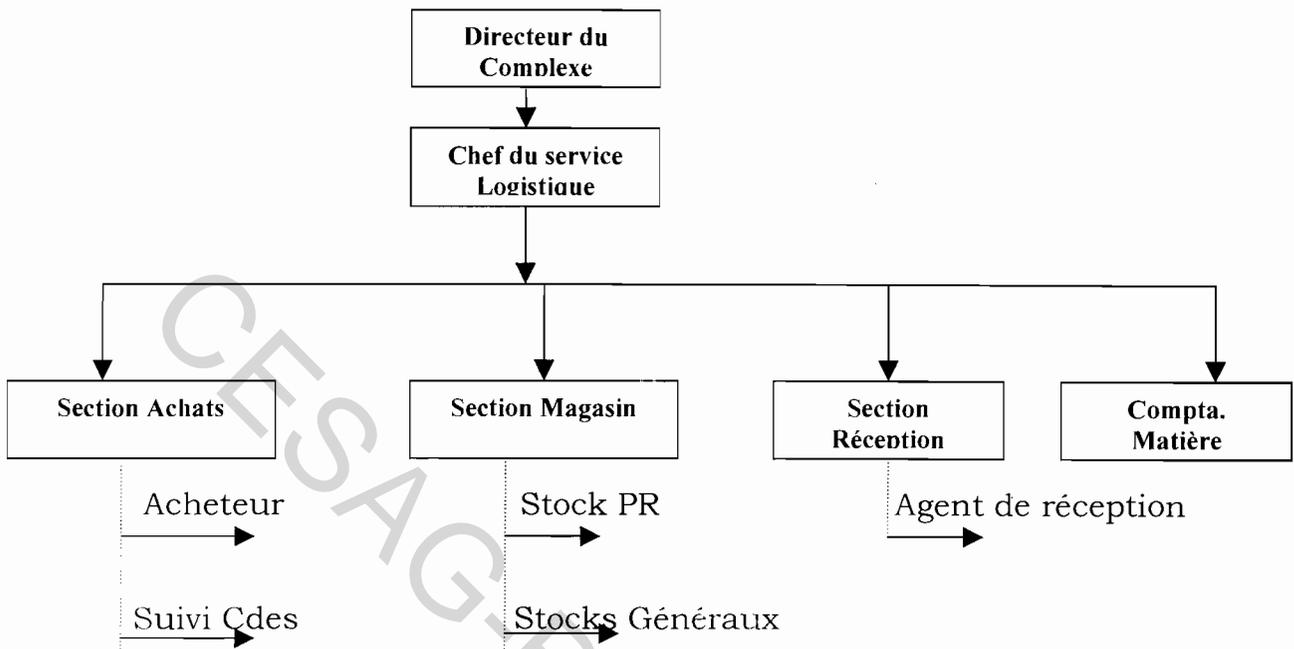
Sénèque ne disait-il pas que «il n'y a pas de vent favorable pour celui qui ne sait pas où il va». Ainsi le manuel d'achat n'étant pas disponible, nous nous sommes contentés des déclarations du chef de service sur les objectifs suivants :

- Formuler les besoins des utilisateurs en commandes pour assurer la continuité de l'exploitation ;
- Sauvegarder les actifs (stocks) de l'entreprise par le stockage et les inventaires périodiques des différents produits et matières dans les magasins ;
- Assurer l'approvisionnement en temps opportun des demandes des utilisateurs évitant ainsi les ruptures préjudiciables ;
- Minimiser le plus possible le niveau du stock détenu dans les magasins ;
- Garantir l'enregistrement exhaustif des factures fournisseurs.

➤ **L'organisation du cycle.**

L'organigramme ci-dessous indique de façon précise les liens fonctionnels et hiérarchiques.

Figure n° 8 : **Organigramme du service logistique. Source : Nous-mêmes**



L'organigramme de ce service nous semble normal car les responsabilités sont bien définies.

Cependant, le rattachement du service à la direction du complexe pose un problème d'incompatibilité de tâches. Ici, l'ordonnateur est en même temps celui qui assure la gestion.

Cette faiblesse a été identifiée à l'aide d'une grille de séparation des tâches.

#### ➤ **Les moyens.**

A partir des visites des sites ( Observation physique), nous avons identifié les moyens techniques, logistiques, matériels et humains de ce service.

##### - *Les moyens matériels et techniques.*

L'entreprise dispose de magasins de stockage des matières premières, des et les pièces de rechange. les magasins de stockage.

Pour les produits finis, nous avons constaté que malgré les efforts de la direction, les besoins vont en croissant avec l'augmentation de la production chaque année.

##### - *Les moyens logistiques.*

A ce niveau, il y a de réels besoins.

En effet, l'état de vétusté des navettes provoque des retards de livraisons des commandes qui sont généralement enlevées à la centrale d'achat au siège.

Lors de notre entretien avec le responsable, il semble que le budget 2002 prévoie le renouvellement de ces véhicules qui ont 5ans d'existence.

- *Les moyens humains.*

Au nombre de 13 personnes permanentes et en période d'inter campagne, cet effectif est renforcé durant la campagne sucrière.

En ce qui concerne la formation du personnel, elle reste à déplorer, car aux dires des agents que nous avons rencontrés, aucun d'entre eux n'a reçu de formation continue. Cela est une faiblesse. Certes les agents disposent d'une forte expérience, mais leur adaptation aux innovations est toujours difficile à réaliser.

La rotation des acheteurs est quasi inexistante. Cela est une faiblesse car une certaine familiarité pourrait s'installer entre ceux-ci et les fournisseurs surtout qu'il n'existe pas de répertoire de fournisseurs agréés.

➤ **Le pilotage du système d'information.**

Le système est soutenu par l'informatique depuis l'initiation de la demande d'achat(DA) en passant par la requête des prix jusqu' à l'établissement du bon de commande.

Si la comptabilisation des factures est informatisée, les imputations comptables demeurent encore manuelles.

La sécurité et la qualité de l'information sont assurées par des codes d'accès dont dispose chaque agent qui est entièrement responsable de tout mouvement sur le programme informatique.

A l'aide du «mouchard», le responsable est capable de détecter toute écriture tendant à engendrer des fraudes ou malversations.

➤ **Les procédures et méthodes.**

L'absence de manuel de procédures nous a conduit à décrire à partir des interviews et observations physiques, le cheminement des documents utilisés par le cycle achats – fournisseurs.

L'objectif de notre étude n'étant pas d'évaluer l'efficacité des procédures, nous n'avons pas jugé nécessaire de présenter en détail les FLOW SHARTS réalisés.

➤ **La supervision et le contrôle des activités.**

- *La supervision.*

C'est un acte déterminant. Dans toute organisation, il faut de la supervision.

L'organigramme du service logistique nous permet de nous rendre compte de la définition de chaque chef hiérarchique.

A chaque niveau, se trouve un chef à qui ses collaborateurs se réfèrent lorsque la décision ne relève plus de sa compétence.

- *Le contrôle.*

Les activités de contrôle existent bien et sont matérialisées par des visas.

Malheureusement malgré ces visas, il s'avère que l'observation physique sur la qualité et la quantité n'est pas souvent faite par les agents de la réception par exemple.

En définitive, le tableau ci-dessous présente les résultats des analyses en indiquant les forces et faiblesses relevées dans ce cycle.

**Tableau n°4 : Des forces et faiblesses du cycle Achats - Fournisseur**

Les Forces	Les faiblesses
Stock bien suivi Comptabilisation des factures est Exhaustive ; Analyse des factures d'avoirs à jour	Pas de répertoire des fournisseurs. Le suivi des fournisseurs n'est pas adapté (6,62 % des commandes sont non conformes aux commandes). Les acheteurs n'ont pas la formation requise. Absence de rotation des acheteurs. Certaines réceptions de stocks sont faites en l'absence des services utilisateurs

**Source : Nous-mêmes**

### **2.3.1.2. Analyse des dispositifs du contrôle interne du cycle Paie - Personnel (3,910milliards)**

A ce niveau certains critères quelque peu subjectifs seront pris en compte car il s'agit non seulement de facteurs quantitatifs de la gestion du personnel mais aussi de facteurs qualitatifs.

Aussi, faut-il associer les coûts fiscaux et sociaux de ce cycle.

A l'aide d'un guide d'entretien, nous avons rencontré le Directeur des ressources humaines de BOROTOU avec ses collaborateurs à la date du 22 au 31 août 2001.

Ici également nous avons passé en revue les dispositifs du contrôle interne.

#### **➤ Les objectifs du cycle.**

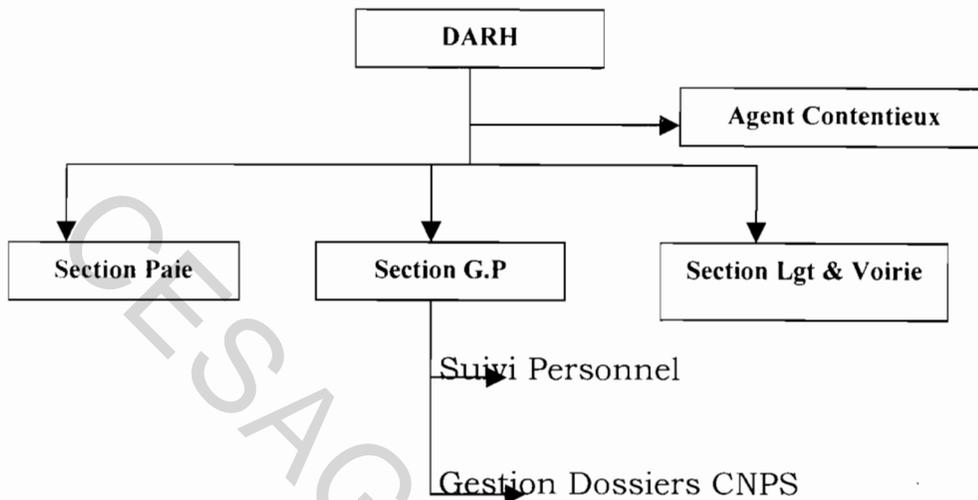
Le manuel d'organisation n'étant pas adapté, le responsable administratif et des ressources humaines n'a pas jugé utile de mettre ce document à notre disposition. Ainsi, il a indiqué de façon disparate les objectifs assignés à son service.

- Définir la politique de gestion des ressources humaines par la planification et la définition des besoins en ressources humaines de l'ensemble de l'organisation ;
- Assurer la paye du personnel ;
- Proposer et faire valider les plans de formation du personnel ;
- Rester à l'écoute de la législation fiscale et sociale se rapportant à la gestion des ressources humaines ;
- Assurer la protection du personnel par la mise en place des mécanismes de couvertures médicales ou autres prises en charges sociales par l'employeur.

➤ **L'organisation du cycle.**

L'organigramme ci-dessous traduit au mieux la structuration de ce service.

Figure n°9 : **Organigramme de la DARH**



**Source : nous-mêmes.**

Cet organigramme présente bien les liens fonctionnels et hiérarchiques dans le service. Mais pendant notre séjour, il nous a été indiqué que dans la pratique la section Logement et Voirie ne répond plus aux ordres du DARH mais plutôt à ceux du directeur du complexe.

Car le responsable de cette section est en conflits perpétuels avec le DARH. Il subsistait des incompatibilités d'humeurs.

Cela est une faiblesse car le responsable devra assurer un climat de bon voisinage avec ses collaborateurs afin d'éviter des foyers de démotivations.

➤ **Les moyens.**

Lors de notre entretien avec le Directeur Administratif et des Ressources Humaines, nous avons constaté que le service ne disposait que d'un seul micro ordinateur (PC) et d'un écran lié au réseau du système de paie.

Au niveau logistique tous les véhicules sont en panne depuis plus de 6 mois. Les déplacements des agents de la voirie et surtout les missions du personnel se font très difficiles.

Les moyens humains sont en nombre suffisant mais sont très vieillissants.

La moyenne d'âge dans ce service est de 48 ans et une présence à ces postes de 22 ans. Au nombre de 15, ces agents n'ont pas un niveau d'étude élevé. Et malheureusement, ils ne reçoivent pas de formations continues.

➤ **Le pilotage du système d'information.**

Le suivi et l'établissement des salaire sont automatisés sur le logiciel AS 400. Ce programme lorsqu'il est bien renseigné peut fournir toutes les statistiques sur la gestion du personnel.

Malheureusement nous avons constaté que les utilisateur de ce logiciel ne l'exploitent pas à sa pleine capacité.

Au niveau de codes d'accès, la sécurité n'est pas totale.

En effet, tous les agents du service n'ont qu'un mot de passe et ont accès au fichier des éléments variables de la paie.

Nous avons relevé et exprimé cette faiblesse au DARH, qui a pris séance tenante la décision de la corriger.

Le suivi des dossiers individuels du personnel fait de façon irrégulière par l'agent qui en a la charge parce que régulièrement malade.

Ceci a des répercutions sur le fichier informatique (absence des données nouvelles par rapport au changement de situation familiale ou matrimoniale d'un agent).

➤ **Les procédures et méthodes.**

Faute de manuel de procédures, c'est par des notes interne que les tâches sont régulées et exécutées. Cette défaillance ne nous permet pas de s'assurer de l'efficacité des procédures.

➤ **La Supervision et le contrôle des activités.**

- *La supervision.*

L'organigramme définit bien la hiérarchie entre les différents acteurs du service. Malheureusement nous avons constaté souvent des cas d'insoumission. Ce qui a d'ailleurs entraîné le rattachement de la section Logement et Voirie à la direction du complexe.

- *Le contrôle.*

Si le contrôle quantitatif est assuré de temps en temps par les différents chefs de sections, les contrôles qualitatifs font énormément défaut.

En effet, lors de notre passage dans ce service, nous avons été interpellé par le personnel sur la qualité des relations humaines.

Les actions du DARH sont plus orientées vers la protection de l'employeur que de l'employé.

C'est ainsi que des dossiers de retraites par exemple de certains agents n'ont pas été traités jusqu'au moment où ceux ci devraient prendre leur retraite.

L'administration fiscal est constamment aux trousses de la structure parce que la DARH a omis de faire des déclarations ou même sous-évalué la base d'imposition.

Toutes ces faiblesses ont été relevées discutées avec le Directeur des ressources humaines.

Au terme de cette analyse diagnostique du cycle nous répertorions les forces et faiblesses à travers le tableaux ci-dessous.

**Tableau n° 5 : Forces et faiblesses du cycle paie personnel**

<b>Forces</b>	<b>Faiblesses</b>
<p>Existence d'un accord d'établissement entre les travailleurs et l'employeur</p> <p>Existence d'une couverture médicale de 100% pour les cadres et 80% pour les maîtrises et autres.</p> <p>Des avantages sociaux (eau, électricité, loyer).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Les registres manuels d'entrée et de sortie du personnel ne sont pas tenus à jour et paraphés par le greffe de Touba.</li> <li>- Les dossiers individuels du personnel ne sont pas mis à jour et contrôlés par le chef du personnel.</li> <li>- Le personnel est très vieillissant, 25% de l'effectif sera mis à la retraite d'ici 5ans.</li> <li>- Les tableaux de bord de la gestion du personnel ne mentionnent pas les prévisions en ressources humaines.</li> <li>- La législation fiscale et sociale n'est pas suffisamment maîtrisée (600 millions de pénalités entre 2000 et 2001).</li> <li>- Absence de plans de formation pour l'ensemble du personnel.</li> </ul>

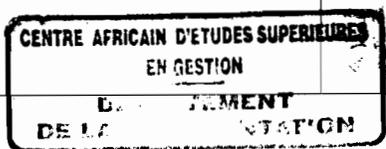
**Source : Nous-mêmes**

De cette analyse, nous pouvons résumer que l'évaluation globale du contrôle interne de SUCRIVOIRE est à analyser non seulement à partir de ce qui précède, mais surtout à partir de l'organisation générale de la structure.

Le tableau de synthèse ci-dessous présente l'évaluation du contrôle interne.

**Tableau n° 6 : Synthèse d'Evaluation du Contrôle Interne**

ELEMENTS	POINTS FORTS	POINTS FAIBLES	RISQUES LIES
De l'environnement du contrôle interne	Le choix non motivé de la Direction Générale	Perception négative du contrôle interne à Sucrivoire	Frein à la promotion et au développement du contrôle interne
De la mise en place des documents de travail		Absence totale des manuels de procédures, d'Audit interne et de charte d'audit	Impossibilité d'évaluation de l'activité du service. Mauvaise application des principes et directives.
De la qualité du Personnel	Fort expérience du personnel aux postes	Niveaux d'étude très faible. Personnel vieillissant	Impossibilité d'adaptation au changement ; Démotivation, absences répétées pour causes de maladies. Augmentation des coûts sociaux, baisse de rendement au travail.
De la qualité de la gestion Financière et comptable	Logiciel adapté à l'activité Sucrière	Procédure comptable non formalisée et non à jour	Porte ouverte aux dérives, Impossible de mener un contrôle efficace.
De la qualité des achats	Existence d'un service des approvisionnements ; Les achats sont prévus au budgets.	Absence de répertoire des fournisseurs. Manque de procédure d'achat fiable et adaptée.	Possibilités de rupture avec des fournisseurs non crédibles sélectionnés sur le tas. Collusion avec les fournisseurs dans le processus d'achat.
De la qualité des relations avec l'administration fiscales et sociales.		De nombreux contentieux existe entre l'entreprise et l'Etat. Les responsables Administratifs ne sont pas à l'écoute constante de ces administrations. Absences d'abonnements aux différentes publications de la DGI et de la CNPS	De nombreuses pénalités soit pour défaut de déclaration soit pour insuffisance. Fréquentes possibilités de redressements fiscaux.



Source : Nous-mêmes

### **2.3.2 Mesure de l'efficacité du service d'audit interne.**

Si nous sommes amenés à mesurer l'efficacité du service d'audit interne c'est non seulement pour répondre à un souci méthodologique c'est à dire présenter les résultats de l'évaluation de l'organisation et du fonctionnement du service d'Audit interne de SUCRIVOIRE mais surtout confirmer les résultats du contrôle interne que nous avons évalué plus haut.

En effet, un service qui ne dispose pas les fondamentaux de l'audit interne ne peut être qualifié comme tel. Donc son efficacité ne peut être que mise en mal ainsi :

- La définition de la mission de l'audit interne dans la charte d'audit ;
- La définition des objectifs de la fonction ;
- Moyens adaptés au plan d'audit déterminé ;
- Disposer d'un système d'information, une organisation adaptée devraient être les questions auxquelles l'on doit répondre pour s'assurer de l'efficacité de l'Audit interne de SUCRIVOIRE.

Mais la connaissance que nous avons de ce service et surtout le cadre théorique décrit plus haut nous donnent la nette mesure de cette évaluation.

**Tableau n° 7 : Mesure de l'efficacité de l'Audit Interne à  
SUCRIVOIRE**

CRITERS D'EVALUATION	CONSTATS		RISQUES LIES AUX FAIBLESSES
	<i>Forces</i>	<i>Faiblesses</i>	
Existe t il une charte d'audit définissant les objectifs et mission du service ?		Pas de charte d'Audit ; Pas d'objectifs ; pas de missions claires.	La légitimité du service n'est pas reconnu.
Le responsable du service a-t-il la formation requise à la pratique de la profession ?		Le seul agent est en même temps le responsable. Il n'a pas la formation appropriée. Il n'a jamais participer à aucun séminaire se rapportant à la discipline.	Les rapports d'audit s'ils existent ne seront pas pertinents. Les normes d'Audit ne seront pas respectées.
Les moyens du service sont-ils disponibles et Adaptés ?	Le matériel informatique est disponible et même très performant.	Pas de budget pour le service ; pas d'autonomie dans l'exécution des menu dépenses.	Impossibilité d'effectuer des missions sur le terrain.
Existe t il un manuel d'audit interne ?		Aucun manuel n'a été mis en place par le responsable	Manque de référentiel pour l'Auditeur lui-même et de ses futurs collaborateurs. Absence de méthodologie de travail ;
Niveau de rattachement du service d'Audit interne est il adapté ?		Le service est rattaché à la DAF.	Indépendance et objectivité mises en mal, Le DAF ne dispose pas l'autorité suffisante pour la mise en œuvre des recommandations. Impossibilité de mener efficacement des missions à la DAF.
Le Service couvre t il l'ensemble des activité de Sucrivoire ?		Seuls la comptabilité, la caisse et les produits finis font l'objet de contrôles sporadiques.	Le système de contrôle interne non évalué dans son ensemble.  Impossibilité de mesurer l'efficacité des autres activités.

Source : Nous-mêmes

La prise de connaissance que nous venons de faire dans ce chapitre nous a permis d'apprécier la perception ou la conception de l'Audit interne à SUCRIVOIRE et celle que retient le cadre théorique. Mais on se rend compte qu'il existe une nette démarcation entre ce qui est et ce qui devrait être.

C'est pourquoi nous avons donné quelques ébauches de solutions pour pallier ces faiblesses.

Mais nous pensons que des solutions plus durables pourraient être trouvées dans une réorganisation du service d'Audit interne doublé d'un Contrôle de gestion plus dynamique en amont de l'Audit interne.

### **CHAPITRE. III : MODELE D'ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT 'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE A SUCRIVOIRE**

#### **3.1. : JUSTIFICATION DU MODELE PROPOSE.**

A travers cette étude il s'agit pour nous de permettre à la Direction de SUCRIVOIRE de s'appuyer sur son service d'audit et de contrôle de gestion, non seulement pour fiabiliser son système d'information mais surtout de protéger ses actifs.

L'entreprise fait partie certes du groupe SIFCA qui a un département d'Audit interne. Mais le désir d'en disposer se justifie aisément, car SUCRIVOIRE avec un capital de 16 milliards, un personnel permanent de plus de 750 agents ; pour un Chiffre d'Affaires cumulé de 27 milliards se répartissant sur trois (3) sites (distants de 800 km et 400 km) du siège.

Aussi, les deux complexes sont gérés de manière autonome.

Pour toutes ces raisons nous pensons qu'il n'est pas superflu que SUCRIVOIRE dispose de son propre service d'Audit interne. Ce dernier sera l'interface de l'organisation par rapport à l'extérieur.

Le Service d'Audit interne s'inscrit dans une organisation globale.

Les organigrammes hérités de SODESUCRE dont les missions étaient autres que celles de SUCRIVOIRE aujourd'hui devront céder la place à une nouvelle organisation définissant de façon claire, les relations hiérarchiques et fonctionnelles entre les postes.

En effet il nous a été donné d'apprendre que jusqu'à ce jour l'élaboration d'un organigramme définitif est en cours.

Les entretiens que nous avons eus avec le Directeur Administratif, nous indiquent que l'organisation actuelle semble être une préoccupation de la direction générale.

C'est pourquoi les propositions d'organigrammes du Siège et des complexes sont à notre avis des pistes à explorer afin de redynamiser la structure.

### **3.2 : L'ORGANIGRAMME GENERALE**

#### **3.2.1 : Au Siège.**

Comme nous ne cessons à le dire, le service d'audit interne dont nous proposons l'organisation doit intégrer un système global d'organisation qui lui-même doit permettre à l'audit interne de s'épanouir.

En effet si nous avons pris sur nous le soin de proposer cet organigramme c'est bien pour permettre d'éviter des goulots d'étranglement dans le pilotage du système d'information.

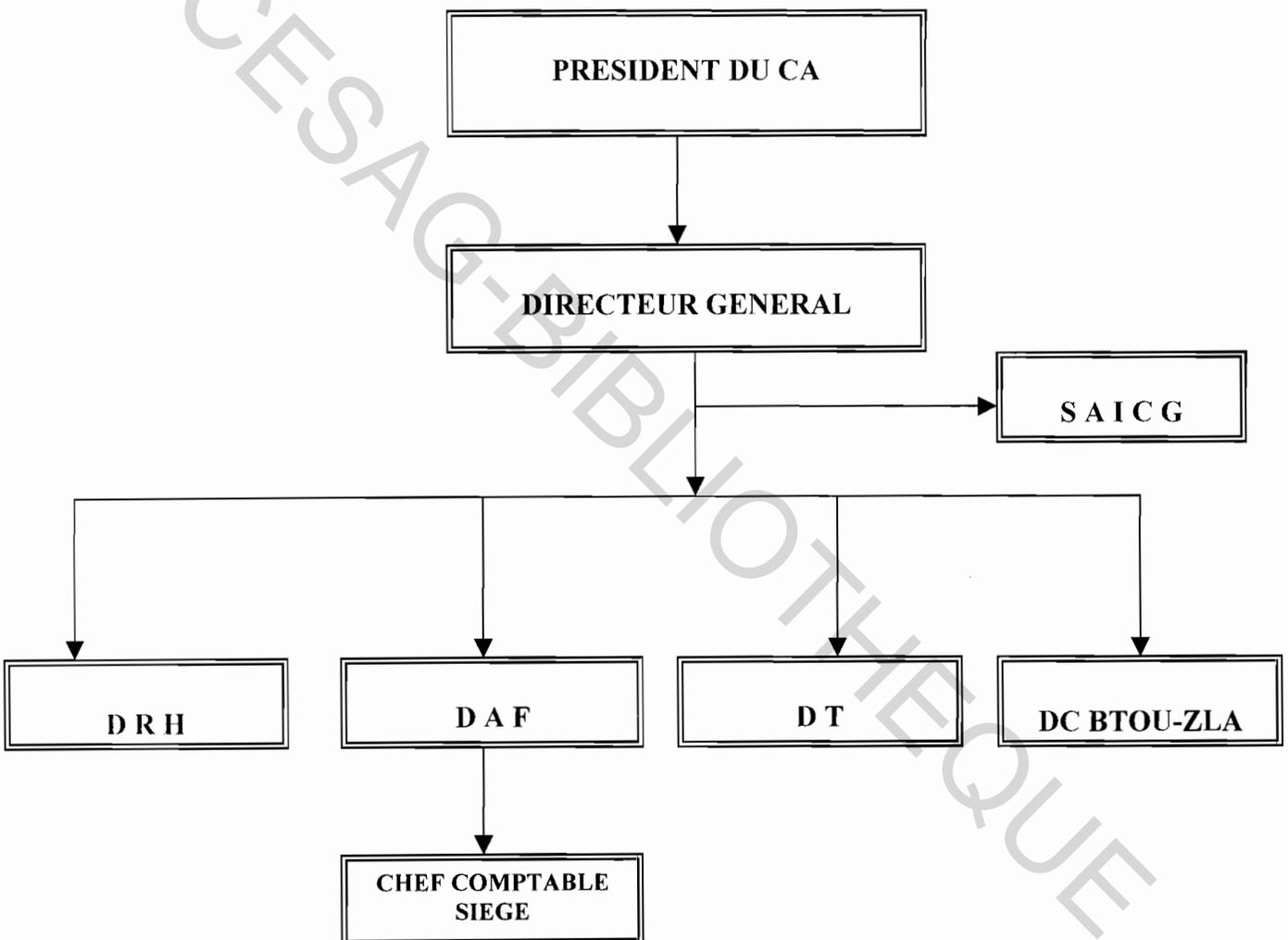
Les responsabilités bien définies sont des gages du succès du contrôle interne.

Cette proposition rend non seulement plus cohérent la circulation de l'information mais surtout permet de maîtriser les centres de responsabilités.

Au moment où le service d'audit interne est situé sous la responsabilité du DAF dans l'organigramme existant(annexe 2), le nôtre met le service d'audit interne et contrôle de gestion en staff.

Comme inconvénient, il convient de dire que le positionnement en staff du SAICG, peut aussi réduire les champs de compétence de ce service, car il n'aura pas souvent la possibilité d'auditer la direction générale si celle-ci pense que «l'audit interne c'est sa chose» BARBIER (1999).

Figure n°10 : **Proposition d'organigramme au siège**



**SOURCE : Nous-mêmes**

### 3.2.2. L'organisation du SAICG.

Notre étude ne s'inscrit pas dans le cadre de l'organisation générale de SUCRIVOIRE, mais il est tout de même opportun de baliser l'environnement du service qui devrait être réorganisé.

Ceci lui permettra de mieux assurer ses fonctions et d'atteindre ses objectifs. Comme indiqué, il s'agira pour nous de proposer un service d'Audit interne combiné avec le Contrôle de Gestion. NGARY SOW (2001).

Selon JOANNY, (in RENARD, 1998), progressivement, l'audit interne et le contrôle de gestion dépassent l'état de simples direction fonctionnelle au profit d'une aide à l'optimisation de l'entreprise.

Elles ont certes des points de divergence dans leurs objectifs, leurs méthodes et leurs périodicités mais elles ont de nombreuses ressemblances selon REANARD (1998).

L'une et l'autre s'intéresse à toutes les activités de l'entreprise et ont donc un caractère universel ;

Comme l'auditeur, le contrôleur de gestion n'est pas opérationnel il attire l'attention recommande, propose mais n'a pas de pouvoirs opérationnels ;

Les deux fonctions sont relativement récentes, encore en pleine évolution ;

L'une et l'autre bénéficient généralement d'un rattachement préservant leurs indépendances et leurs autonomies c'est à dire au plus haut niveau de l'entreprise. C'est pour quoi nous pensons que ces deux fonctions très complémentaires, peuvent assurer la qualité du système d'information et préserver les actifs de l'organisation, l'un s'appuyant sur les résultats de l'autre.

En effet le Contrôle de Gestion a pour rôle d'apprécier des résultats au regard des objectifs préalablement fixés. La validité de ces contrôles de performances repose sur la qualité des informations et tout particulièrement sur les informations comptables. Or la garantie de cette qualité est une des missions de l'Audit interne. C'est ainsi que le renforcement de la fonction de contrôle s'impose aujourd'hui comme une nécessité impérieuse.

Pour contribuer à la satisfaction de ce besoin de maîtrise de l'entreprise, il s'avère impérieux d'insuffler une nouvelle dynamique dans l'organisation et le fonctionnement du service d'Audit interne et Contrôle de Gestion.

### **3.2.2.1. La Dénomination du Service.**

Notre désir d'associer le Contrôle de Gestion et l'Audit Interne, nous amène à dénommer cette fonction service d'Audit interne et Contrôle de Gestion (SAICG). Cette dénomination se justifie par le développement plus haut. Les lettres initiales des deux fonctions nous ont permis de former ce nom.

### **3.2.2.2. Les missions.**

Il s'agit pour ce service d'assister la Direction Générale, les directeurs opérationnels et les chef de services dans tous les domaines de Contrôle, d'Audit d'Organisation et de Gestion.

De façon plus précise, il s'agira pour ce service de :

- Contrôler la fiabilité, l'exhaustivité, des informations financières de SUCRIVOIRE, de les classer et diffuser. Ceci se manifestera par une présence sur les complexes afin mener des missions d'audit comptables et financiers.

Ces missions de contrôle de la fiabilité et de l'exhaustivité permettront aux audits externes de s'appuyer sur documents élaborés dans l'art du métier.

Ces interventions permettront de réduire sinon de surseoir aux missions d'intérim des auditeurs externes.

- Surveiller la conformité aux normes, règles et plans en vigueur afin d'éviter à la société de tomber sous le coup des pénalités et redressements fiscaux.

A ce niveau il s'agira de rester en contacts avec l'administration fiscale et aussi effectuer des missions d'audit juridique pour s'assurer que tous les contrats et engagements pris ne sont pas viciés.

- Conseiller et aider la direction générale à la prise de décisions dans les domaines de l'allocation des ressources afin d'éviter les gaspillages, car le personnel de SUCRIVOIRE est demeuré avec la culture de société d'ETAT où le sens de la responsabilité et de l'engagement ne font pas ménage.
- Evaluer le contrôle interne de façon permanente en intégrant la culture de contrôle interne à chaque niveau de responsabilité.
- Veiller à la qualité de la gestion grâce aux nombreux indicateurs qui témoignent précisément du maintien ou de la dégradation de cette qualité.

### **3.2.2.3. Les Compétences.**

Le SAICG est compétent pour Auditer, contrôler et apprécier la gestion de toutes les activités et structures de SUCRIVOIRE.

Le champ d'application du service est universel comme le dit LEMANAT (1999).

De façon plus précise, toutes les fonctions de l'organisation seront contrôlées et auditées, notamment :

- La gestion des ressources humaines qui pose un réel problème aujourd'hui avec la gestion des travailleurs temporaires (5300 manœuvres chaque année) pour les deux complexes BOROTOU ET ZUENOULA.
- La gestion des approvisionnements qui est une plaie de l'entreprise car chaque année, en fin d'exercice le stock final des matières premières et pièces de rechange reste toujours trop élevé. Cela démontre du «mal achat», BOUVIER (1990).
- L'Audit des coûts d'utilisation des engins et véhicules, des normes de consommations des matières premières à l'usine.
- L'Audit des cycles vente- clients, de la trésorerie, et surtout des missions ponctuelles et inopinées pour s'assurer que les activités se déroulent conformément aux objectifs et délais prévus.

Il faut préciser que ces missions se dérouleront aussi bien à BOROTOU à ZUENOULA qu'au SIEGE.

### 3.2.2.4. Le Rattachement.

Conformément à la mesure de l'efficacité du service d'audit interne, nous avons relevé une faiblesse quant au rattachement du service. A l'analyse de cette faiblesse nous concluons que le rattachement à la Direction Administrative et Financière ne permet pas à ce service d'avoir les coudés franches pour mener à bien ses missions.

La DAF ne disposant pas de l'autorité suffisante pour que l'Audit interne agisse en toute indépendance.

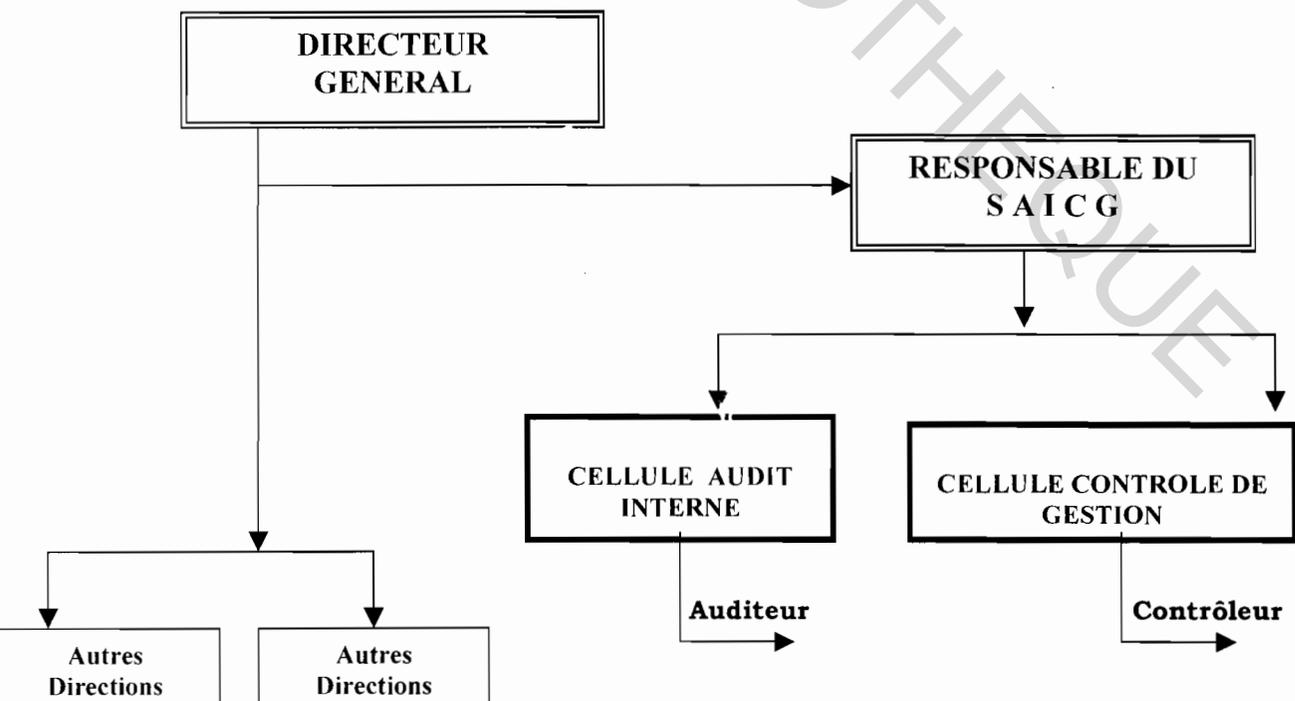
C'est pourquoi nous avons estimé qu'il fallait positionner ce service en staff. C'est à dire sous la responsabilité de la Direction Générale.

Ce positionnement au plus haut niveau permet au SAICG de disposer d'une autorité suffisante afin de promouvoir l'indépendance de l'Audit interne et du Contrôle de Gestion (RENARD, 1998).

D'où l'organigramme ci-dessous à la figure.

Figure n°11 : **Proposition d'Organigramme du Service d'Audit Interne**

#### Contrôle de Gestion



Source : Nous-mêmes

Des différentes structures que nous avons étudiées ci-dessus, notre choix s'est porté sur celle-ci parce qu'elle répond non seulement aux aspirations de la direction qui veut faire de l'Audit Interne et du Contrôle de Gestion son premier conseiller, mais surtout de service d'interface entre la direction générale et le département d'Audit interne du groupe SIFCA.

Le positionnement de l'Audit dans cette structure permet au service de dépendre d'une personne ayant une autorité suffisante de sorte qu'il peut mener en toute indépendance ses missions au niveau des autres directions.

### **3.2.2.5. La composition du SAICG**

Le Service sera subdivisé en deux cellules. L'Audit Interne et le Contrôle de Gestion.

Sous l'autorité du Responsable d'Audit interne et Contrôle de Gestion, chaque cellule sera animée par un contrôleur de Gestion confirmé pour le Contrôle de Gestion, et un Auditeur Confirmé pour la cellule Audit interne.

Cette répartition se justifie par le fait qu'il s'agit de deux fonctions qui ont certes points de similitudes mais dont les objectifs et les méthodes de travail sont très différents.

La cellule contrôle de gestion aura sous sa responsabilité non seulement les sections de comptabilité analytique mais aussi, les services de contrôle de gestion des complexes.

Le responsable du SAICG en plus de ses responsabilités de coordination du service, animera dans l'immédiat la cellule de sa compétence.

La cellule audit interne, étant en rapport avec le département audit du groupe, la charge des travaux sera définie par ce département en rapport avec la cellule.

Quant au contrôle de gestion, ses tâches seront allégées par les services de contrôle de gestion des sites.

#### **L'audit interne.**

L'essentiel des attributions, du champ d'action et de la mission de la fonction d'Audit Interne étant défini par la charte d'Audit interne, cette proposition apporte les précisions et compléments que sont :

- **Responsabilité de la cellule.**

Le Responsable du SAICG est chargé de coordonner la politique et les activités de cette cellule il en assume la responsabilité. Il organise aussi les activités la cellule d'audit, et peut avoir un assistant pour le seconder dans ses fonctions.

Mais de façon plus précise, les responsabilités de ce dernier sont normées par l'IIA (in IFACI, 1997 :27) à travers les normes spécifiques ci-dessous

520 : Etablir le plan d'activité du service d'audit interne ;

523 : Mettre en place les procédures d'audit interne ;

540 : Assurer le recrutement et la formation des collaborateurs ;

550 : Coordonner les efforts de l'audit interne et de l'audit externe ;

560 : Etablir et mettre en œuvre un plan de contrôle qualité afin d'évaluer les activités du service d'audit interne.

Toutes ces normes résument les tâches à accomplir au quotidien par le responsable de la cellule.

- **Le domaine d'intervention de la Fonction.**

L'Audit interne s'exerce sur l'ensemble des activités de SUCRIVOIRE. A cet effet, il peut le cas échéant, s'adjoindre des compétences extérieures pour les besoins d'expertises.

- **Les relations.**

L'entreprise faisant partie d'un groupe qui lui-même dispose d'un département d'audit interne qui est au dessus de tous les autres services d'audit des sociétés du groupe, notre cellule ne sera pas isolé.

En interne, l'Audit interne devra avoir des contacts avec tous les départements et services de la société. L'Audit interne de SUCRIVOIRE devra faire partie du comité d'Audit du groupe SIFCA.

En externe, la cellule devra rester en contact avec les auditeurs et consultants externes pour des échanges d'informations .

La cellule pourra accueillir et participer à la formation de stagiaires dans les domaines de l'Audit interne.

## **Le contrôle de gestion**

### **• Les missions, objectifs, de la fonction.**

Cette fonction a pour mission d'assurer une mobilisation efficace des ressources dans le but d'atteindre les objectifs de SUCRIVOIRE :

C'est l'interface entre la planification et les décisions opérationnelles. Elle participe à la conception du système d'information de l'organisation.

Pour assumer cette responsabilité, le Contrôleur de Gestion doit participer à :

- La conception et à la mise en œuvre du plan de développement de SUCRIVOIRE (sur 3 ans par exemple) ;
- L'amélioration et à l'utilisation rationnelle des techniques de budgétisation : contrôle budgétaire et tableau de bord ;
- L'élaboration des études économiques, financières et statistiques.

### **• Compétences**

Le Contrôleur de Gestion sous la responsabilité du Responsable de l'Audit interne et contrôle de Gestion est compétent pour examiner et contrôler la gestion de toutes les activités de SUCRIVOIRE à tous les niveaux.

Il apprécie les résultats et attire l'attention, recommande et propose à la Direction générale des pistes d'amélioration. Le contrôleur de gestion contribue à la satisfaction du besoin constant de maîtrise de l'entreprise.

### **• Les relations du contrôleur de Gestion**

En interne, le contact est possible à tous les niveaux de l'entreprise.

L'appui de la Direction Générale et la collaboration franche des différents Directeurs et Chefs de Département sont nécessaires pour une bonne intégration du Contrôle de Gestion.

En externes, le contrôleur de gestion est autorisé à consulter toute personne ou entité externe susceptible de lui apporter les informations nécessaires à la réalisation de ses objectifs (enquêtes budgétaires, études économiques et statistiques, etc....).

Avec l'appui du Responsable du SAICG, il peut participer à la formation de stagiaires entrant dans son domaine de compétence.

### **3.3.LE FONCTIONNEMENT DU SAICG**

#### **3.3.1 : Les activités du service.**

L'activité de l'audit interne s'inscrit dans le cadre d'un plan d'audit agréé par la direction générale ou le conseil d'Administration ou encore le comité d'audit. Les rapports d'exécution et de suivi du plan d'audit seront présentés au comité d'audit par le Responsable de l'Audit Interne.

Les missions spéciales commanditées par le DG seront accomplies au fur et à mesure de l'expression de leur ordre d'exécution.

##### **3.3.1.1. Le plan d'audit couvre :**

- Les audits de procédures, de conformité, de régularité ;
- Les audits opérationnel des différentes fonctions (politique de production, politique commerciale, politique des achats et approvisionnement, politique financière, comptabilité et informatique, etc.) ;
- Les audits de performances des différentes activités ;
- Les audits d'efficacité ;
- Les audits de management ou de direction ou encore stratégiques.

Pour permettre à la Direction de mieux cerner le désir d'organisation de l'audit interne visant à mettre en œuvre les recommandations de l'Audit interne du groupe SIFCA, nous proposons à travers le tableau n°4 un plan d'Audit interne de SUCRIVOIRE pour les trois années à venir à savoir les exercices 2003, 2004 et 2005.

Le choix de ces exercices est du au fait que SUCRIVOIRE est soumis au régime agricole. Les campagnes agricoles qui démarrent d'octobre de l'année en cours au mois de septembre sont plus significatifs pour des analyses.

Cela entraîne la tenue de deux comptabilités chaque année pour la même structure.

Des états financiers qui couvrent la période de Octobre à septembre (comme avant l'avènement du SYSCOA en côte d'Ivoire) ;

Des états financiers qui couvrent les douze mois de l'année civile (SYSCOA).

**Tableau n°8 : Proposition d'un plan d'audit interne**  
 PERIODE DE 2003 à 2005

AUDITS ANTERIEURS		Coefficients De risques	MISSIONS d'AUDITS	2003	2004	2005
ANNEES	TEMPS PASSE En nombre de jours					
			<b>SIEGE SUCRIVOIRE</b>			
			<b>Cycles à auditer</b>			
		2	Ventes – Clients ;	30	20	20
		3	Paie – personnel ;	20	30	10
		3	Achats – Fournisseurs	30	30	20
			<b>Thèmes à auditer</b>			
		2	Contrats de prestations	20	10	10
		1	Dossiers permanents de l'Entreprise.	10	20	10
			<b>COMPLEXE ZUENOULA</b>			
			<b>Procédures à auditer</b>			
1999	25	3	Calcul de la canne sur pied	20	20	40
		2	Calcul du coût de production du roux	20	-	20
		3	Calcul du coût du morceau Blanc	10	20	20
		2	Analyse du coût de la coupe améliorée	-	20	20
			<b>COMPLEXE DE BOROTOU</b>			
			<b>Procédures à auditer</b>			
		3	Calcul du coût du planting	20	20	10
		3	Procédures de suivi du stock prod. F.	20	20	10
<b>TOTAL</b>				<b>200</b>	<b>200</b>	<b>200</b>

Source : Nous-mêmes

**Commentaires :**

Le plan d'audit fait apparaître l'ensemble des activités à entreprendre par le Service d'Audit Interne sur une période généralement de trois ans.

Ce plan est modulable. Il peut donc subir des modifications selon les besoins du responsable du SAICG.

Il faut noter aussi que ce plan n'inclut pas les missions d'audit inopinées qui sont soit demandées par le directeur Général soit par les responsables des départements.

**Contenu du tableau :**

Les deux premières colonnes nous renseignent sur les interventions antérieures sur les activités tout en précisant la durée de chaque passage.

La troisième colonne fait référence aux coefficients de risque.

Pour la détermination de ce coefficient, nous avons considéré l'appréciation quantitative.

En effet, à partir de notre connaissance de la structure et de ses activités, nous avons fait appel à la lecture des états financiers du principe de l'importance significative du SYSCOA. Ainsi les montant qui présent ;

Un enjeu faible a le score 1

Un enjeu moyen a le score 2

Un enjeu important a le score 3.

La quatrième colonne présente non seulement les sites visités mais elle énumère les thèmes ou cycles qui vont fait l'objet de nos audits.

Les trois dernières colonnes indiquent la répartition des missions dans le temps.

Avec un temps de travail effectif de deux cents jours, les auditeurs pourront conduire à terme leur programme annuel.

En définitive, tout plan d'audit répond aux besoins de la direction de l'entité à un moment donné. Elle est l'instance suprême qui peut valider ou non ce plan.

Si au plan quantitatif ce plan peut répondre à un besoin chiffrable (réduction de coûts, fiabilité des états financiers), son appréciation qualitatif est un facteur limitant. Car il s'agit d'examiner les facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur la vulnérabilité de l'entité auditée COOPERS & LYBRAND(1998).

Le plan d'audit tel que présenté n'est qu'indicatif car le SAICG étant sous la responsabilité du département d'Audit du groupe SIFCA ne fera que mettre en application le plan général élaboré par ce département.

Cependant deux autres urgences s'imposent.

### **3.3.1.2. L'élaboration du manuel de procédure synthétique de Sucrivoire**

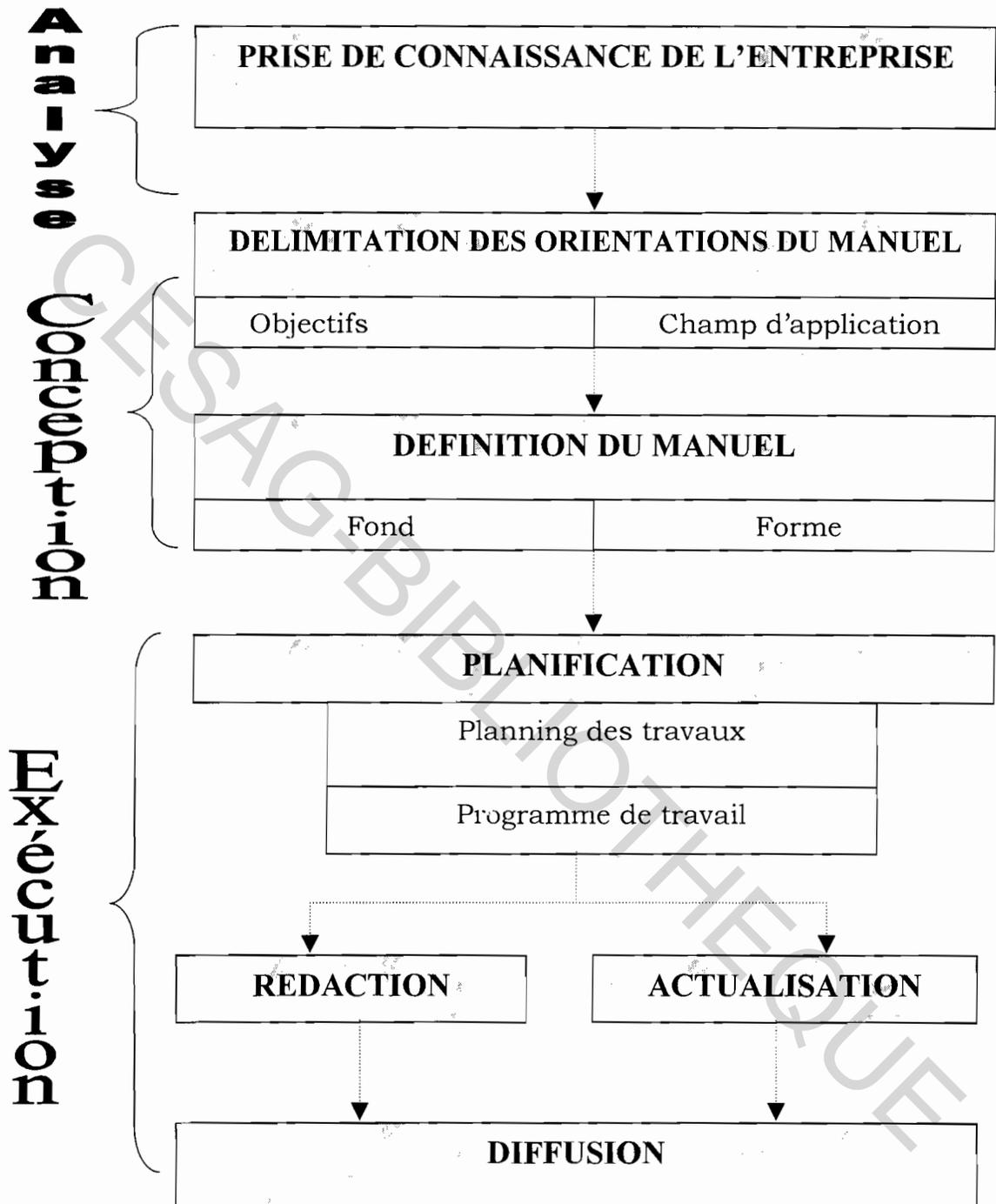
L'auditeur interne sera le maître d'œuvre qui centralise les descriptions des procédures définies par les responsables concernés et présente ces documents, pour validation, au Comité Directeur qui leur donne force et autorité au sein de SUCRIVOIRE.

L'Auditeur interne est le dépositaire du manuel de procédures dont il veillera à la mise à jour en suivant toujours la procédure de validation.

Le champ d'action du manuel de procédure s'étend à l'ensemble des activités de SUCRIVOIRE.

Le schéma ci-dessous nous indique les différentes étapes d'élaboration du manuel de procédures.

**Figure n°12 Démarche d'élaboration du manuel de Procédures**



Source : Mémoire de Mlle THIOYE, Ndèye Mayé, (1998)

### **Commentaire :**

Chaque étape fera l'objet de commentaire afin de cerner au mieux la démarche adoptée.

#### **❖ La Prise de connaissance :**

Elle permet à l'équipe chargée d'élaborer le manuel d'avoir une vue globale de l'entreprise pour mieux intégrer les besoins qui lui sont présentés. Ainsi, les objectifs à atteindre seront les suivants :

- Avoir une connaissance globale de l'entreprise ;
- Identifier et approfondir les domaines concernés par le futur manuel de procédures.

Les moyens nécessaires pour atteindre ces objectifs sont :

- Rencontres formelles avec la direction générale pour décrire de façon globale les objectifs du manuel de procédures ;
- Collecter les documents utiles ;
- Avoir des entretiens ceci en établissant la liste des personnes à interviewer.

#### **❖ La délimitation des orientations du manuel :**

- Il s'agira de définir en accord avec la direction les objectifs généraux et spécifiques du manuel de procédures ;
- Définir le champ d'application à savoir identifier les cycles de l'entreprise, les tâches et postes de travail qui sont concernés par le futur manuel de procédures. En outre, il faudra identifier les destinataires du manuel. Ces objectifs et champs doivent être validés par la direction générale.

#### **❖ La définition du fond et de la forme :**

Cette étape a pour objectifs de :

- Fixer le contenu du manuel, c'est à dire donner la liste des informations que chaque objectif spécifique doit comporter ;
- Déterminer la forme c'est à dire choisir la forme la mieux appropriée en tenant compte du contenu, des destinataires ainsi que des habitudes et possibilités de l'entreprise. Les classeurs à feuillets mobiles sont les plus conseillés, ceci pour faciliter la mise à jour et les insertions ultérieures ;

- Définir la structure, c'est à dire faciliter la rédaction du manuel ceci en s'appuyant sur un canevas.

❖ **La planification et la supervision des travaux :**

Cette phase consiste à :

- Etablir une programmation des travaux dans le temps en fonction des moyens techniques et humains disponibles ;
- Avoir une vue générale de l'état d'avancement des travaux ;
- Tenir compte des évolutions et modifications survenues dans l'entreprise en actualisant systématiquement les procédures ;
- Faire la synthèse des travaux précédents en procédant à l'assemblage des procédures.

❖ **La diffusion efficace du document :**

Le manuel doit être transmis aux personnes pour lesquelles il a été conçu.

Une liste nominative des destinataires du manuel doit être établie et en collaboration avec la direction générale choisir les canaux de diffusion tenant compte des caractéristiques du manuel et des possibilités de l'organisation.

Le manuel ainsi diffusé, son application doit faire l'objet d'un suivi permanent. C'est la période de rodage où il est nécessaire de procéder à des sondages de conformité.

Les corrections ultimes sont faites généralement sous la supervision de l'Audit interne.

**3.3.1.3. L'élaboration d'un manuel d'Audit interne SUCRIVOIRE**

Il s'agit d'un recueil d'instructions techniques de contrôle permettant d'organiser et de mener à bien les missions d'audit interne.

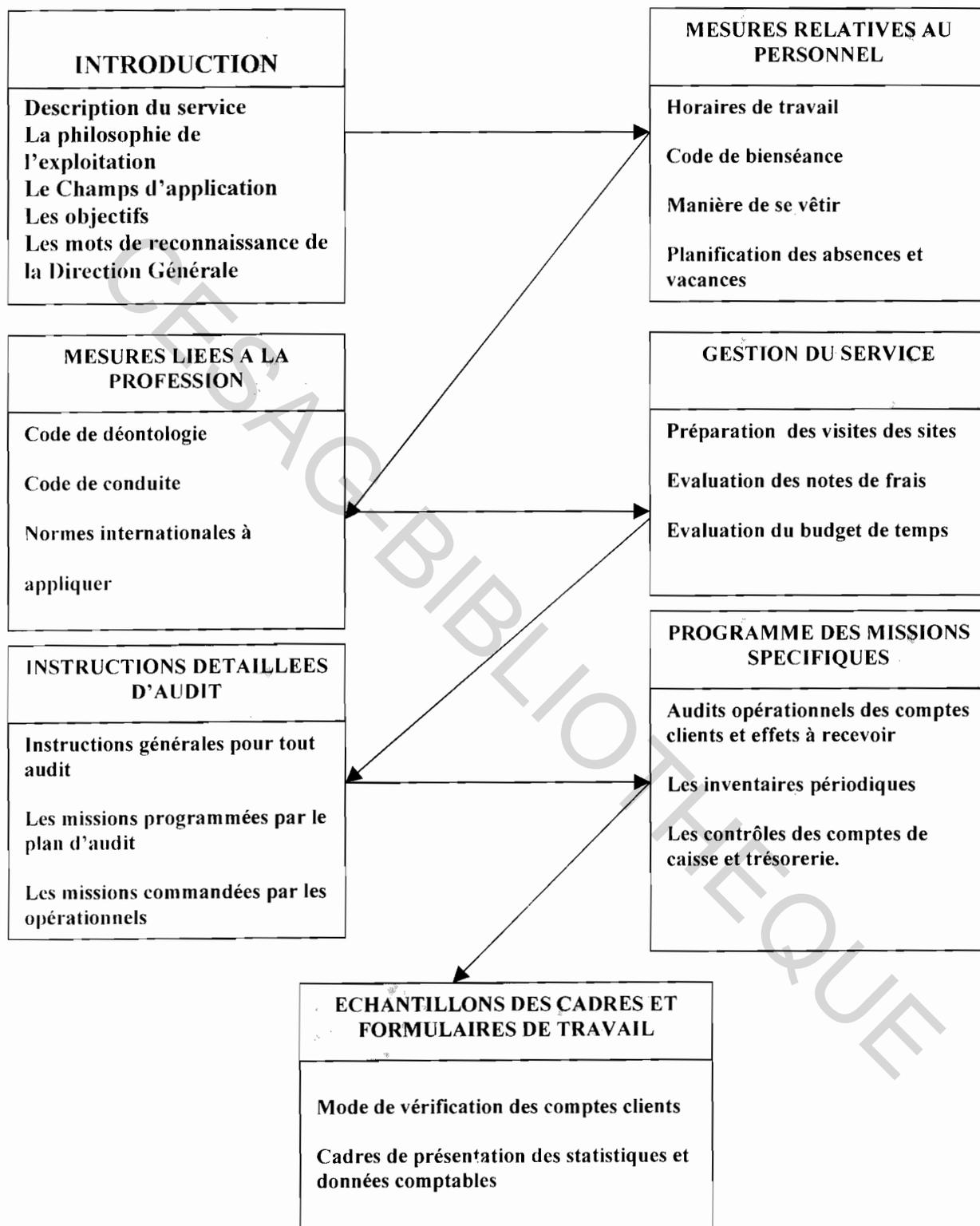
L'auditeur interne doit l'élaborer, le tenir à jour et le mettre à la disposition du S.A.I.C.G. pour une meilleure conduite des missions d'audit.

L'élaboration de ce document ne se fait pas n'importe comment.

Son contenu également doit traduire toute la méthodologie qui sous-tend le métier d'audit interne.

Le schéma ci-dessous présente la démarche et le contenu du manuel d'Audit interne.

Figure n°13 : Démarche d'élaboration et contenu d'un manuel d'Audit.



Source : Nous-mêmes Adapté de FONOROW (1989)

### **Commentaire :**

La démarche ci-dessus est présentée en 7 grandes phases.

- **L'introduction.**

Elle fixe le cadre et le contexte d'élaboration du manuel d'audit ce en précisant les objectifs et champs d'application du manuel d'audit.

Dans le corps du manuel l'on retrouve les six autres phases à savoir :

- **Les mesures liées au personnel.**

Ces mesures précisent le cadre de travail et montre la façon d'être des membres du personnel.

- **Les mesures liées à la profession.**

Elles permettent de baliser le comportement et les méthodes de travail de l'auditeur. Ces mesures précisent également que l'auditeur doit respecter les normes internationales établies pour la pratique de la profession.

- **La Gestion du service.**

C'est le quotidien du service qui est décrit par une évaluation méthodique des à exécuter

- **Les instructions d'audit.**

Elles font recours aux plans d'audit ainsi que les missions sollicitées par les directions opérationnelles.

- **Les deux dernières étapes.**

Elles permettent à l'auditeur de planifier ce qui est formelle et même l'informel mais aussi de recourir à des outils conventionnels de travail afin de communiquer avec les audités et la hiérarchie.

#### **3.3.1.4. Formation**

Avec l'évolution des techniques de gestion, il faut prévoir des actions de formation pour le Contrôleur de gestion dans le but de maintenir la fonction à un haut niveau de compétence technique.

Toutefois nous prévoyons un plan de formation qui intègre le plan de formation globale du personnel de SUCRIVOIRE.

### **3.3.2. les moyens du SAICG**

#### **3.3.2.1. Les moyens matériels**

Le service étant basé au siège, il va sans dire que les auditeurs et les contrôleurs de gestion auront à se déplacer constamment sur les sites (BOROTOU 800 km, ZUENOULA 400km) en vue de mettre en application leur programme de travail.

Pour ce faire il faut donc prévoir l'acquisition de :

1 Véhicule 4X4 ;

2 Micro ordinateurs portables (1 portable par cellule) ;

2 Imprimantes (une par cellule) ;

Un manuel d'Audit interne pour aider et orienter les auditeurs ;

Une charte d'Audit interne.

Des imprimés de papiers ou feuilles de travaille devront être mis en place.

A ce niveau, nous avons pensé qu'étant donné la charte constitue la loi fondamentale de la pratique de la profession et qu'elle détermine l'existence même de la profession, il était plus qu'urgent de faire une proposition de charte qui devra servir de base au comité de rédaction qui sera mis sur pied par le département d'audit du groupe SIFCA.

#### **3.3.2.2. Les moyens humains.**

Le SAICG tel que proposé avec son plan d'Audit mérite d'avoir un effectif pouvant réaliser le plan sans être submergé.

En effet eu égard à l'éloignement des sites, il convient de recruter deux nouvelles personnes.

Une personne pour la cellule contrôle de gestion et une autre pour la cellule Audit interne. Cette option n'est que transitoire sur la période des trois exercices à venir.

Car si la cellule de contrôle de gestion est relayée sur le terrain par les contrôleurs des complexes, la cellule Audit mettra en œuvre dans un premier temps le plan d'audit élaboré par le département audit du groupe.

Pour l'agent de la cellule Contrôle de Gestion, il est possible de faire un recrutement en interne.

Aussi est-il possible de faire la promotion de certains agents de l'entreprise, parce qu'ayant la formation en Audit interne afin d'assumer ces fonctions. Chaque fois que cela sera nécessaire, le SAICG fera bénéficier des formations tant en interne qu'en externe à son personnel afin de le garder au plus haut niveau de compétence.

En interne, les agents devront se rendre sur les sites afin de prendre connaissance avec l'ensemble des activités de l'industrie sucrière (Planting, Entretien Cultures, Récolte, Transport canne, Broyage, Raffinage, Agglomération et Emballage).

En externe, il s'agit de permettre au personnel du SAICG de participer à des stages, séminaires et conférences dans le cadre de leurs domaines respectifs. Mais pour réaliser de tels programmes, il faut des moyens financiers.

### **3.3.2.3. Les moyens financiers.**

La validation du plan d'Audit interne devrait impliquer l'adoption du budget du SAICG.

En effet, les investissements nécessaires au service et le budget de fonctionnement devront être clairement définis.

Le budget d'investissement intègre les équipements nécessaires à l'existence du SAICG.

Le budget de fonctionnement, il devra comprendre les différentes charges de missions, de formation, les fournitures de bureau les charges d'entretien du véhicule le carburant et lubrifiant et surtout l'ensemble des charges du personnel.

Pour les trois années à venir, nous proposons le budget ci-dessous.

Il convient de préciser que les différents coûts qui figurent dans ce tableau tiennent compte des prix du marché.

Les charges du personnel s'entendent toutes charges comprises (salaires, primes et avantages en nature valorisées, l'assurance maladie également).

Les frais de formation en externes sont remboursables si les organismes dispensateurs sont agréés par le FDFP (Fond de Développement et de la Formation Professionnelle) de Côte d'Ivoire.

Ce budget qui n'est qu'une proposition sera certainement approuvé par ce qu'il émane du plan d'audit.

Par ailleurs, il convient de préciser qu'un **coefficient de variation de 3 %** a été retenu sur la base du taux moyen d'inflation actuel dans le pays.

**TABLEAU N°9 : Budget du SAICG sur une période de trois ans**  
**Les montants sont en milliers de francs CFA**

<b>RUBRIQUES</b>	<b>Nombre</b>	<b>Totaux</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>Mode de financement</b>
<b>INVESTISSEMENTS</b>						
Véhicule 4X4	1	17 000	17 000	-	-	Budget
Ordinateurs portables	2	3 600	3 600	-	-	Budget
Imprimantes	2	460	460	-	-	Budget
<b>S/Total investissement.</b>	-	<b>21 060</b>	<b>21 060</b>	-	-	-
<b>FONCTINNEMENT</b>						
Frais d'entretien du véhicule	1	4 451	1 440	1 483	1 528	Budget
Formation(séminaire)	3	12 364	4 000	4 120	4 244	FDFP
Frais de déplacement et founi.	3	27 818	9 000	9 270	9 548	Budget
Personnel(charges sociales).	3	133 527	43 200	44 496	45 831	Budget
<b>S/Total fonctionnement</b>	-	<b>178 160</b>	<b>57 640</b>	<b>59 369</b>	<b>61 150</b>	-
<b>TOTAL GENERAL</b>	-	<b>199 120</b>	<b>78 700</b>	<b>59 369</b>	<b>61 150</b>	-

Sources : Nous –mêmes

### **3.3.3. La mise en place d'un système de communication.**

La communication est indispensable pour l'Audit interne.

En effet, en interne, le responsable du service devra organiser des réunions hebdomadaires afin de discuter avec ses collaborateurs des difficultés rencontrées au cours des missions d'Audit. Toutes les propositions visant à instaurer un système d'amélioration continue sera le bien venu d'où qu'elles viennent.

Aussi l'élaboration rapide du manuel d'Audit permettra de combler le déficit de communication car le manuel comme nous l'avons dit dans le schéma de la figure n° devra contenir toutes les conditions de travail.

La communication avec les audités à l'occasion d'un déjeuner débat dont le thème devra être choisi avec délicatesse est initiative qui peut être entreprise par le responsable d'Audit.

En outre, à travers le journal du groupe SIFCA, l'Auditeur devra de temps en temps animé des rubriques spécialisées afin de faire connaître son service et aussi d'informer le personnel sur les activités du service.

En externe les auditeurs devront participer à des séminaires et forums afin d'échanger avec les professionnels du domaine.

#### **3.3.4. La mise en place d'un système de mesure d'efficacité du service.**

La mesure de l'efficacité du SAICG est plus qu'important car la mise en place d'un tel service a toujours suscité des commentaires les plus acerbes.

Ne dit-on pas que l'Audit interne est «une fonction qui ne fait pas gagner de l'argent !»

Afin de contrarier ces détracteurs, l'Audit interne devra procéder par une sensibilisation tout azimut de l'ensemble du personnel à la culture du contrôle interne.

L'Audit interne devra par des enquêtes périodiques s'assurer du degré de satisfaction des opérationnels.

C'est pourquoi, il devra retenir des indicateurs pertinents de mesures qui lui permettront de se remettre en cause en améliorant de façon continue ses prestations, RENARD (2000 :418).

Les ratios suivants seront déterminés par le responsable d'Audit chaque fois qu'il jugera nécessaire de mesurer l'efficacité de son service.

- L'indicateur de qualité qui est égal au rapport du nombre de missions réalisées sur le nombre de mission figurant au plan d'Audit.

Ce ratio est l'indicateur de base qui va mesurer la réalisation du plan et les résultats d'amélioration apportées dans ce domaine.

- L'indicateur de qualité qui est égal au rapport du nombre de missions imprévues sur l'ensemble des missions.

Ce ration mesure l'évolution et l'exhaustivité et la qualité du plan d'Audit.

- L'indicateur de coût, c'est la rapport des dépenses du service sur le nombre de jours de missions.

Ce ratio donne le coût de la journée et permet de se comparer au coût du marché.

En plus de ces indicateurs, on peut citer le Benchmarking. Cette technique consiste à apprécier l'Audit interne à partir des critères qualitatifs et quantitatifs pour se situer entre les membres d'une même profession, d'une même branche RENARD (2000 : 421)

Notre proposition ne devra pas être isolée. Elle devra tenir compte de son environnement c'est pour quoi nous avons analysé l'organisation des complexes où les auditeurs auront le plus à mener leurs activités.

### **3.4. ORGANISATION DES COMPLEXES.**

L'ensemble des actifs de SUCRIVOIRE se trouve sur les complexes. Il va donc sans dire que si ces démembrements de la direction générale ne sont pas organisés de façon à fiabiliser le contrôle interne, l'installation ou la réorganisation du service d'audit interne ne sera que peine perdue.

Il faut donc savoir qui fait quoi?, comment il le fait? en vue de quoi? et quand ? (HENRY &DAVERAT, 1998).

Fort de nos observations, deux raisons nous ont amené à proposer une organisation autre que celle existante sur les complexes.

En effet après la suppression de la Direction financière et du contrôle de gestion, nous avons estimé que la gestion des ressources humaines pourraient être confiée un responsable Administratif et financier.

Ceci nous conduit à créer un poste de chef du personnel de la même catégorie que le chef comptable.

Si les directions de l'usine et des plantations peuvent demeurer en l'état, il en va autrement de la direction du matériel.

En effet, nous estimons que cette direction qui est taxée de prestataire va en contradiction avec les objectifs de la direction des plantations.

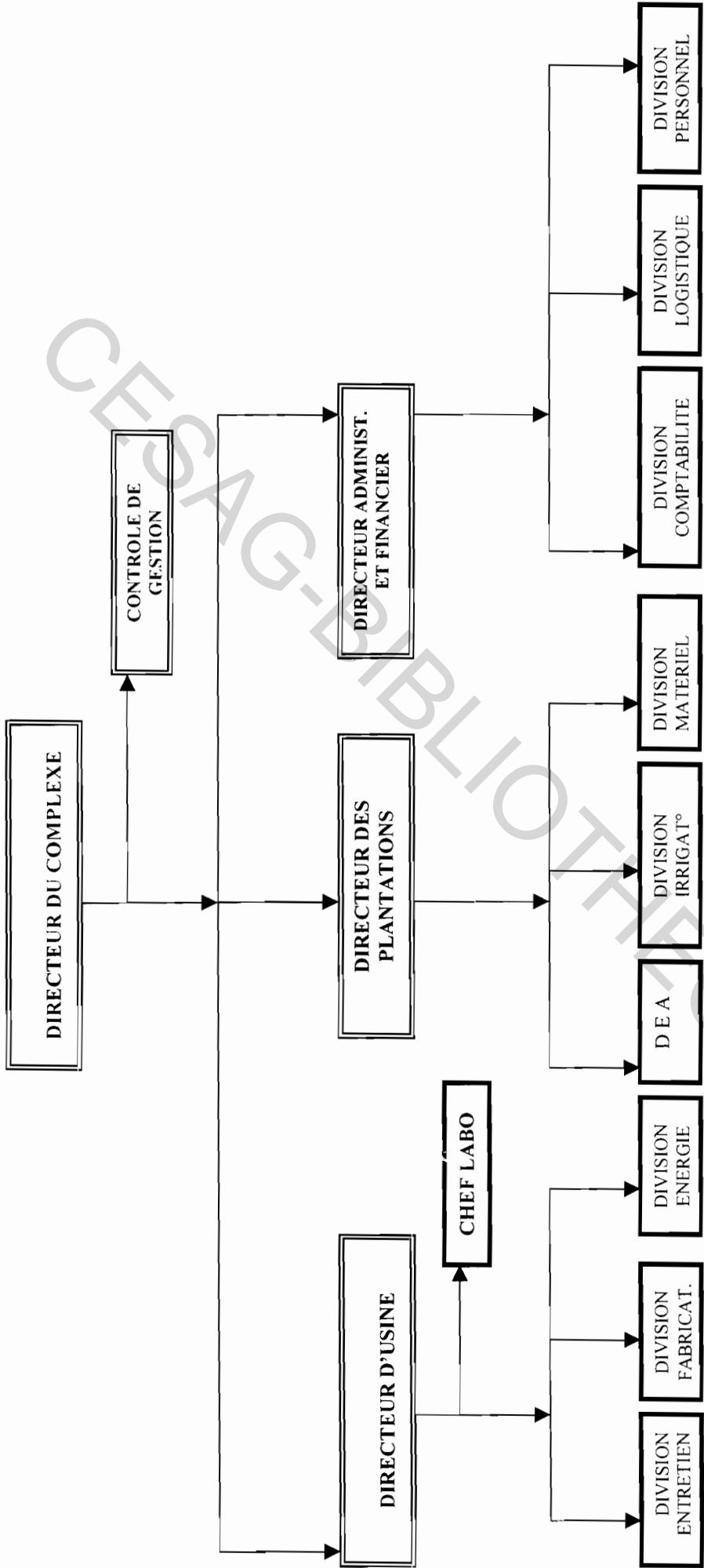
Nous avons constaté que sur le terrain, l'alimentation de l'usine ne s'est pas faite comme il se doit par la plantation (manque de cannes par moment).

Au moment où les planteurs et les usiniers se proposent de broyer plus de 3500 tonne des cannes par jour, quota qu'accepte les planteurs, le responsable du matériel n'arrive pas à mettre les engins en place pour transporter la canne.

C'est pourquoi nous proposons que la gestion matériel soit sous la responsabilité de la DP qui fera sa planification de coupe canne en fonction des engins disponibles.

D'où l'organigramme ci-dessous.

Figure n° 14 : Proposition d'organigramme aux complexes



Source : Nous-mêmes

### **3.5 LES PERSPECTIVES DE MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS**

L'ensemble des propositions qui sont faites l'ont été en rapport non seulement avec le cadre théorique de notre étude, mais surtout tiennent compte des exigences de l'évaluation du contrôle interne ainsi que de la mesure de l'efficacité du service d'audit existant. Par ailleurs nous avons proposé un cadre général propice à l'épanouissement du service d'audit interne en indiquant les dispositions organisationnelles qui doivent être prises par la Direction Générale.

Mais toutes ces propositions et recommandations que nous avons formulées ne peuvent s'appliquer que si certaines conditions minimales sont réunies (finances, ressources humaines, moyens matériels). Elles doivent donc s'inscrire dans un ordre de priorité tenant compte des moyens disponibles. C'est ainsi qu'il s'avère nécessaire d'élaborer un planning de mise en œuvre et des modalités pratiques de réalisation.

#### **3.5.1 Le planning.**

Il s'agit pour nous d'indiquer clairement l'ordre de priorité des recommandations identifiées.

Les délais de réalisation peuvent se situer dans une fourchette de six mois à trois ans.

**TABLEAU N°10 : Recommandations et délais de réalisation**

<b>RECOMMANDATIONS PRINCIPALES</b>	<b>De 6 mois</b>	<b>De 1 an</b>	<b>De 2 ans</b>
	<b>A 1 an</b>	<b>A 2 ans</b>	<b>A 3 ans</b>
• La réorganisation des organigrammes (Siège et Complexes)		✓	
• La création du SAICG	✓		
• L'élaboration de la charte d'audit	✓		
• L'élaboration d'un manuel de procéd.		✓	
• L'équipement du SIACG	✓	✓	
• Le recrutement et la formation	✓		
• Le suivi des approvisionnements	✓		
• Suivi des dossiers du personnel	✓	✓	

**Source : Nous-mêmes**



Depuis près de trois ans, trois directeurs se sont succédés à la tête de ce département.

La mise en œuvre de la politique de gestion du matériel roulant et d'irrigation n'a jamais répondu aux aspirations de la plantation qui est la grosse consommatrice des prestations de cette direction. Il y a donc un problème. A notre avis, la création d'une Division du matériel comme c'était d'ailleurs le cas au temps de SODESUCRE, sous la responsabilité du Directeur des plantations ramènera certainement l'efficacité de ce service.

Il est évident que l'adoption de cette mesure entraîne de facto le licenciement d'un cadre expatrié.

Mais à la lecture du contrat de travail de ce dernier, nous avons observé qu'il existait une clause qui permet à l'employeur de fixer des objectifs à cet agent à l'issu desquels il pourrait être reconduit ou pas. Une la mesure pourrait être envisagée dans deux ans.

Au niveau de l'irrigation, nous estimons que conformément aux connaissances que nous avons de ce secteur, il serait plus indiqué de créer une Division de l'irrigation comme par le passé qui assumera non seulement tous les programmes d'irrigation des plantations mais surtout assurera la gestion du matériel et des équipements d'irrigation que le responsable connaît plus que quiconque.

La mise en œuvre de cette recommandation sera la conséquence de la création de la Division matériel en lieu et place d'une direction.

A l'usine, la création effective d'une Division de fabrication sera de nature à clarifier les relations hiérarchiques ou fonctionnelles existant entre les responsables de «Quarts» et le responsable de la coordination.

A ce niveau nous recommandons une décision immédiate de gestion afin qu'un climat de sérénité soit rétabli dans ce département.

### **3.5.2.2. La création du Service d'Audit Interne et Contrôle de Gestion**

Cette disposition, au moment où nous en discutons avec le Directeur Général de SUCRIVOIRE apparaissait comme une utopie voire illusoire.

Mais de plus en plus il est question de la soumettre au Conseil d'Administration du mois d'avril 2002.

Si elle est adoptée, son application sera immédiate. Car non seulement inspirée par nous et l'Audit interne de SIFCA, mais surtout elle a la caution du TOP-MANAGEMENT.

Les conséquences sociales qui découleront de cette décision seront amoindries car le responsable de l'Audit interne de SUCRIVOIRE n'est qu'à une année de sa retraite.

Il peut aisément attendre sa date de départ à la retraite sans que l'on procède à un licenciement.

Cependant, pour ce qui du contrôleur de gestion actuel, il sera question de définir ses nouvelles responsabilités dans l'organigramme du SAICG.

Eu égard aux capacités intellectuelles de ce dernier, il serait souhaitable de lui confier la Direction du Service afin qu'il se sente un peu plus responsable de l'avenir de la structure.

Mais en dépit de tout, cette réorganisation devrait se faire afin de sécuriser le patrimoine de l'entreprise et de fiabiliser le système d'information de l'organisation.

### **3.5.2.3. L'élaboration d'une charte d'Audit Interne.**

Son élaboration devra se faire immédiatement. Elle entérine la création même du SAICG.

S'il est possible de recourir à des compétences extérieures pour son élaboration, le projet de charte que nous proposons dans cette étude pourrait servir de base.

Le comité de direction qui sera mis sur place procédera par mettre en concurrence tous les fournisseurs afin d'établir un répertoire des fournisseurs fiables et agréés par celui-ci.

La procédure d'achat précisera l'ensemble des tâches à exécuter par les agents afin que ceux-ci évitent de réceptionner par exemple une marchandise non conforme. Un séminaire sera animé par nous même pour sensibiliser le personnel d'achat aux principes d'achat (BOUVIER, 1990).

### **3.5.2.8. Le suivi des dossiers individuels du personnel et les coûts.**

La responsabilisation à terme des jeunes cadres aux postes de DAF sur les complexes permettra de réduire ces coûts.

En effet, une bonne maîtrise des lois sociales et fiscales ainsi qu'un sens de l'anticipation des problèmes peuvent supprimer de façon drastique les différentes pénalités supportées par l'entreprise ces deux dernières années (600 millions).

Aussi est-il nécessaire de documenter (annexes fiscales, revues ou nouvelles publications sur lois fiscales) les complexes afin qu'ils soient au même niveau d'information que le siège.

Le suivi des dossiers du personnel doit être confié à une tiers personne. Car l'agent responsable de ces dossiers est constamment malade donc absent.

Le chef du personnel quant à lui devra vérifier de façon régulière ces dossiers en les rapprochant au fichier informatique afin de mettre à jour les données qui ne le sont pas. Car une telle négligence a des conséquences financières insoupçonnées.

Pour le délai de mise en œuvre, il convient de dire que la formation et la communication doivent s'inscrire dans le temps.

### **Conclusion partielle**

Si ce chapitre nous a permis de proposer une organisation conformément au cadre théorique, il est souhaitable que les recommandations et leurs perspectives de mise en œuvre que nous avons indiquées contribuent à l'aboutissement de l'objectif de cette étude qu'est l'Organisation du Service d'Audit Interne de SUCRIVOIRE.



# **CONCLUSION GENERALE**

## CONCLUSION GENERALE

Dans son plan de développement, SUCRIVOIRE s'est vite orienté dès sa création vers la mise en état de fonctionnement son outil de production.

C'est ainsi que de 1998 à 2000, de nombreux investissements (14 milliards de francs CFA) ont permis d'augmenter la production tant dans les plantations qu'à l'usine (amélioration du système d'irrigation avec l'acquisition de 16 PIVOTS, et amélioration de la capacité de production de l'énergie avec l'acquisition de nouveaux TURBOALTERNATEURS).

Ainsi de 50 000 tonnes de sucre, SUCRIVOIRE est passé à 82 000 tonnes de sucre toutes qualités confondues.

Mais ces efforts, pour ne pas être inhibés par la non maîtrise de l'environnement de l'entreprise (contrôle), la Direction avec la volonté du Conseil d'Administration se propose de se doter de nouveaux outils de gestion.

C'est pour accompagner cette volonté que nous avons mener cette étude.

Au plan de l'organisation, nous estimons qu'une bonne définition des objectifs et des missions du service que nous avons proposé pourrait favoriser la maîtrise de l'environnement du contrôle interne.

Les recommandations issues de l'organisation proposée, si elles sont mises en œuvre conformément au planning indiqué, peuvent aider à réduire les faiblesses constatées dans le contrôle interne existant.

Eu égard à l'intérêt qu'a porté le Directeur Général à ce sujet, nous pensons que le conseil d'Administration épousera cette idée.

Cependant il convient de retenir que l'étude que nous avons menée contient des limites.

La première limite se situe au niveau de l'encadrement au sein de la structure où nous avons effectué le stage.

En effet, le manque de personne avisée dans le domaine étudié nous a fait défaut. Cela ne nous a pas permis de valider sereinement nos recommandations.

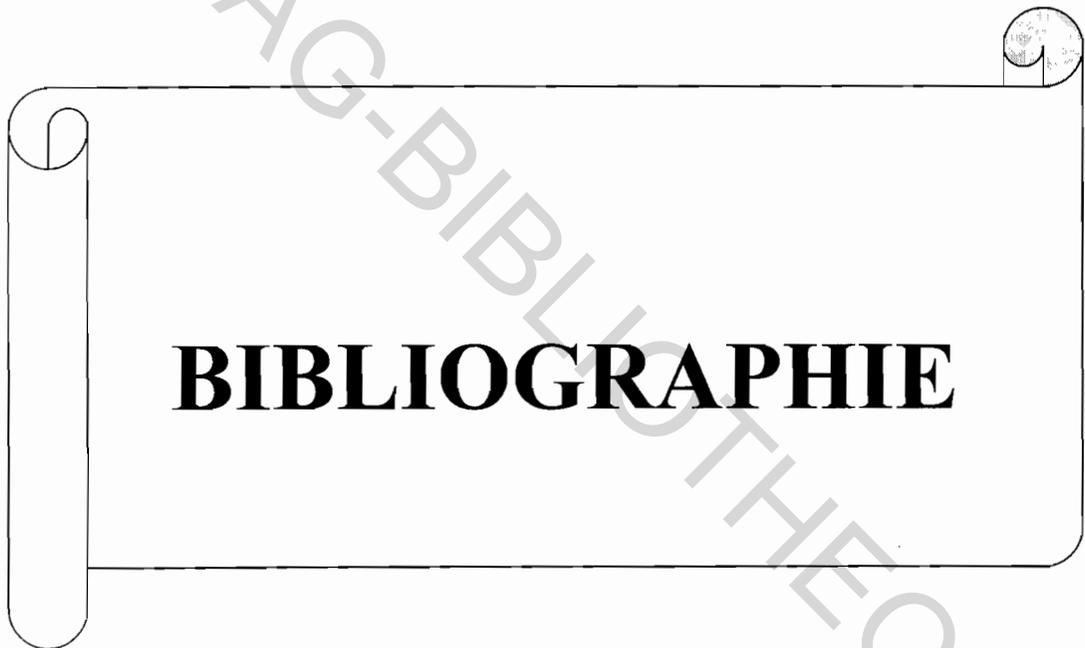
Pour contourner cette difficulté, nous avons recouru aux responsables du département d'Audit interne du groupe pour discuter de la pertinence de nos constats et recommandations.

La deuxième limite relève du fait que nous avons plus centré notre étude sur le complexe de BOROTOU et que nos conclusions pour certaines, ont été extrapolées sur le complexe de ZUENOULA alors que le cadre sociologique n'est pas forcément le même.

Mais notre intention étant, ce qui est d'ailleurs la volonté des dirigeants de SUCRIVOIRE c'est d'harmoniser les décisions stratégiques et tactiques de l'entreprise sur tous les sites. Ainsi, nous avons transposé ces conclusions en admettant le principe de toutes choses égales par ailleurs.

Si l'étude peut être adoptée par les complexes sucriers en certains points, son application systématique à certaines autres organisations n'est pas si évidente.

S'il faut aussi admettre que nous n'avons pas épuisé tous les contours du sujet et que nos recommandations ne sont pas une panacée, il demeure des points non moins importants qui pourraient faire l'objet d'études ultérieures. Il s'agit notamment du processus budgétaire de SUCRIVOIRE que nous avons trouvé très dépassé.

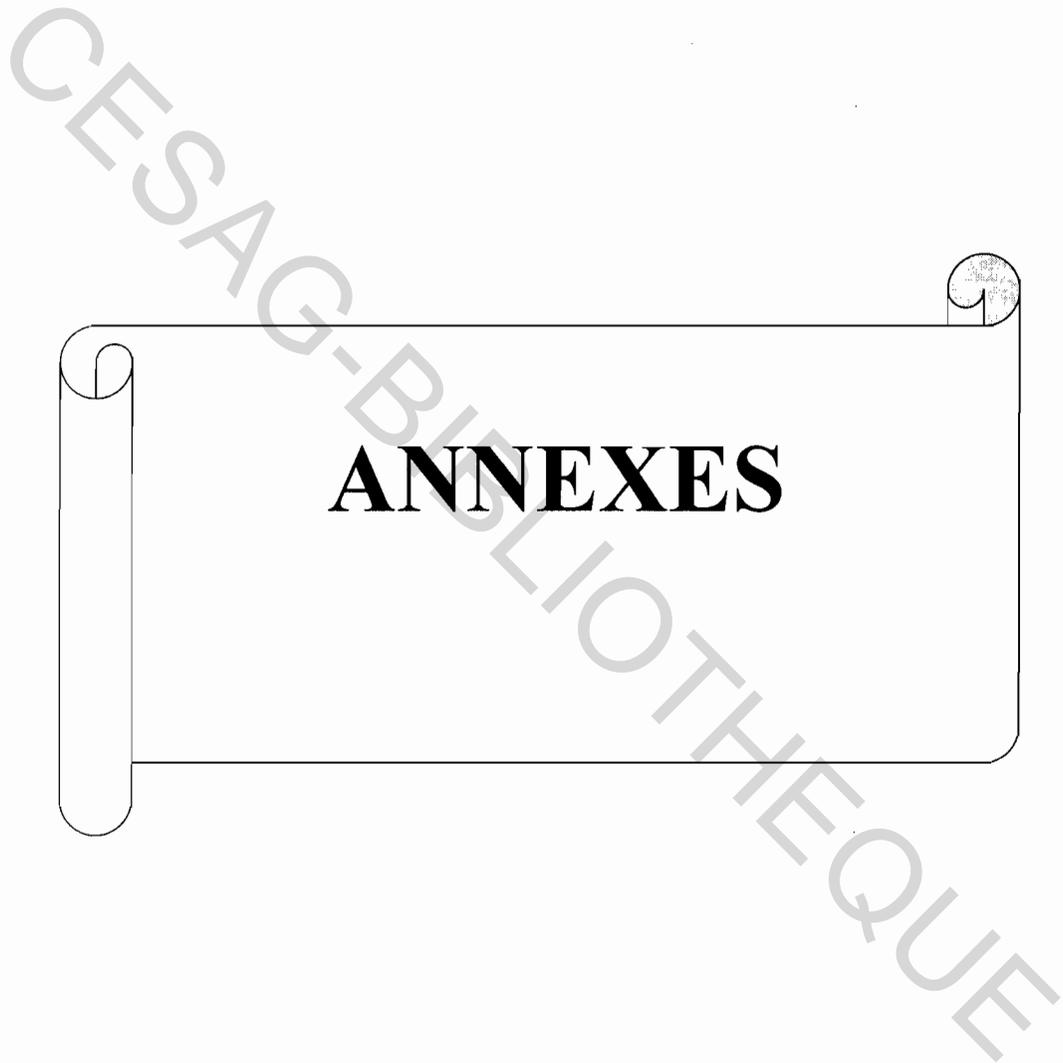


**BIBLIOGRAPHIE**

## BIBLIOGRAPHIE

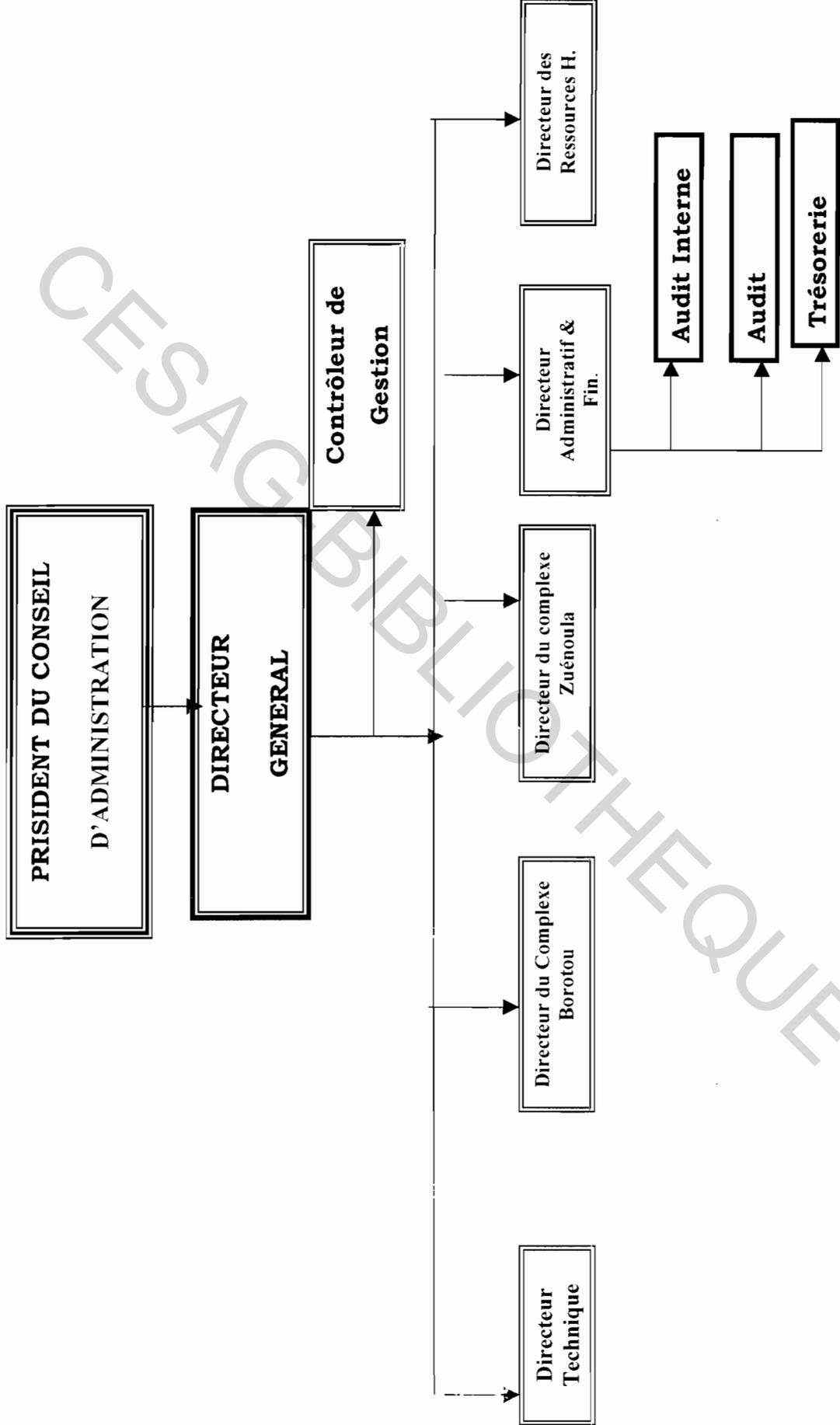
1. **ALAIN Henry, IGNACE Monkam-Daverat (2000)** : Rédiger les procédures de l'entreprise, éd. d'Organisations Paris.
2. **BARBIER, Etienne (1996)** : L'Audit Interne, Performance et Actualité, éd. d'Organisations, Paris.
3. **BARBIER, Etienne (1999)** : Piloter et Mieux Utiliser l'Audit, éd. Maxima, Paris.
4. **BARRY Mamadou (1994)** : Audit et Contrôle Interne, Procédures Opérationnelles et Comptable.
5. **BERNARD Grand, BERNARD Veradalle (1999)** : Audit Comptable et financier, éd. Economica, collection Gestion Pauche, Paris.
6. **BOIX Daniel (1998)** : Le Tableau de Bord, éd. d'Organisations, Paris.
7. **BOUVIER Christian (1990)** : Audit des achats, éd. d'Organisations, Paris.
8. **CHAPANTIER (2000)** : Organisation et gestion de l'Entreprise éd. Nathan, Paris.
9. **CNCC (1992)** : Appréciation du contrôle Interne, Collection note
10. **COLLINS Lionel & VALIN Gérard (1986)** : Audit et contrôle interne, 3è éd. Dalloz, Paris.
11. **COOPERS & LYBRAND et IFACI (1998)** : La Nouvelle Pratique de contrôle Interne, éd. d'Organisations, Paris.
12. **DANIELLE BATUDE (1997)** : L'audit Comptable et financier, éd. Nathan, Paris, collection gestion 128.
13. **DAYAN Armand & Collaborateurs (1999)** : Manuel de gestion, Volume 1, Ellipses, éd. marketing SA, 1è éd., 6è tirage.
14. **DIENE, JB (2001)** : **Cours d'Audit des Approvisionnements**, CESAG.
15. **FONROW, Milton Stevens (1989)** : Internal Auditor's Manual and Guide : the practitioner's guide to Internal Auditing, éd. Prentice-hall, New Jersey.
16. **GEORGE R. TERRY et STEPHEN G. Fraklin (1985)** : Les principes du management, 8è édition, éd. economica, Paris.

- 17.GERBIER, Alain (1994)** :La Charte d'Audit Interne, support d'une Légitimité, éd. IFACI.
- 18.I A I (1997)** : Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit interne éd. IAI, Paris
- 19.JEAN CHARLES B., HENRY BOUQUIN (1996)** : Audit opérationnel : efficacité, efficience ou sécurité, éd. Economica, Paris.
- 20.JORAS, Alain (1996)** : Les fondamentaux de l'Audit, éd. Préventique, Paris.
- 21.KAPLAN, Robert S. Norton, David P.(1998)** : Le Tableau de Bord Prospectif : pilotage Stratégique, éd. d'Organisations, Paris
- 22.LEMANT, Olivier (1995)** : La Conduite d'une Mission d'Audit Interne éd. d'Organisations, Paris 2è édition.
- 23.LEMANT, Olivier (1999)** : Mieux Piloter et Mieux Développer l'Audit interne : Que faire pour Réussir, éd. Maxima.
- 24.MALO, Jean-Louis, Mathé, Jean Charles (2000)** : L'essentiel du Contrôle de gestion, éd. d'Organisations, Paris.
- 25.Mlle THIOYE, N'dèye Mayé (1998)** : Mémoire, le manuel de procédures comptable : démarche d'élaboration et utilisation dans l'appréciation du contrôle interne : application au cycle trésorerie des ICS, éd. CESAG.
- 26.MOUSSA YAZI (2001)** : Cours de Comptabilité de management et de Contrôle de Gestion, CESAG.
- 27.N'GARY SOW (2001)** : Cours d'Audit Interne, CESAG.
- 28.RAPPORTS de Campagnes agricoles et Industrielles 1998-1999-2000**, Sucrivoire.
- 29.RAPPORTS de Commissariat aux Comptes 1998-1999-2000**, Sucrivoire.
- 30.RENARD Jacques (1998)** : Théorie et Pratique de l'Audit Interne, éd.
- 31.RFA, IFACI (2001)** : N° 153, page 17 de février 2001.
- 32.VOYER, Pierre (1999)** : Tableau de Bord de Gestion et Indicateurs de Performance, éd. Presses Universitaires du Québec.

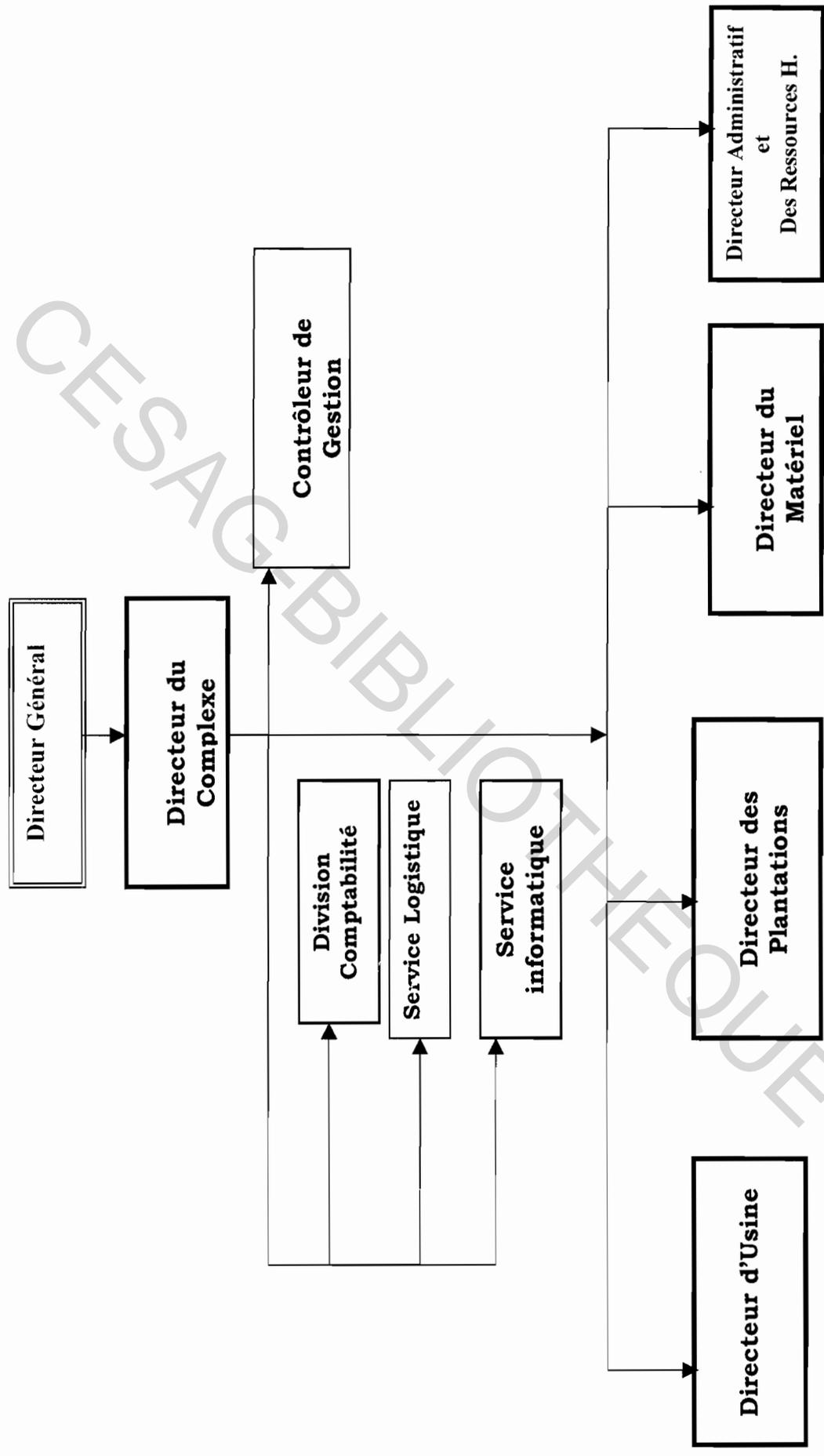


ANNEXE N° 2 : ORGANIGRAMME DU SIEGE AU 31 DECEMBRE 2001.

Source : SUCRIVOIRE



ANNEXE N°3 : ORGANIGRAMME DES COMPLEXES AU 31 DECEMBRE 2001 : Source : SUCRIVOIRE





## ANNEXE N°5 : QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE ( QCI).

Ce Questionnaire a été administré à Borotou Responsable du Service Logistique en date du 25 Août 2001

Objectif du Questionnaire : S'assurer que la passation des commandes respecte la procédure usuelle ( BARRY MAMADOU : 1994).

QUESTIONS	REPNSES	
	OUI	NON
1. Avez vous un répertoire de fournisseurs ?	X	
2. Si oui, ce répertoire est-il agréé par la Direction Générale ?		X
3. Les achats font- ils toujours l'objet d'une DA ( Demande d'achat) ?	X	
4. Les achats sont-ils inscrits toujours inscrit au budget ?		X
5. Tous les achats font -ils l'objet d'un bons de commande(BC) ?		X
6. Les Livraisons sont-ils contrôlés avec les utilisateurs avant la mise en magasin ?	X	
7. Toutes les commandes font-ils l'objet de facturation de la part de vos fournisseurs ?		X
8. Les Factures fournisseurs respectent-elles les conditions négociées ?		X
9. La comptabilisation dans les comptes est-elle contrôlée par le chef comptable ?	X	
10. Les règlements aux fournisseurs ont-ils pris en compte les avoirs des fournisseurs ?	X	

SOURCE : Nous-mêmes

Cette FRAP a été utilisée pour analyser les problème de suivi des dossiers du personnel à la direction des ressources humaines de BOROTOU.

**ANNEXE N° 6 : LA FRAP**                      **Source : Nous-mêmes, adapté de LEMAN(1994)**

FEUILLE DE REVELATION ET D'ANALYSE DE PROBLEMES		
<b>Papier de Travail : R. 6</b>	<b>FRAP N° 4</b>	
<b>Problème :</b> Absence d'informations dans le dossier Individuel du personnel.		
<b>Faits :</b> L'agent de suivi des effectifs est tenu d'ouvrir un dossier individuel par agent embauché dans l'entreprise. Ce dossier doit comporter les informations suivantes : La lettre d'embauche avec la description précise du poste, copies des extraits de naissance du personnel ainsi que celles des enfants à charge. Le certificat de mariage des agents légalement mariés éventuellement. Copies des diplômes et attestations des agents ainsi que la situation du compte de l'agent dans l'entreprise. Pour non-respect d'une telle organisation, des extraits de naissance de l'enfant d'un agent auraient été égarés.		
<b>Causes :</b> L'agent commis à cette tâche de suivi semble très fatigué. Il est régulièrement malade, donc s'absente à son poste. Manque de chemises de rangement , le chef du personnel ne contrôle pas de façon inopinée les dossiers du personnel.		
<b>Conséquences :</b> Le fichier informatique n'est correctement renseigné, donc possibilité de surévaluation ou sous évaluation des salaires payés. Les part d'IGR ne sont pas contrôlés systématiquement, impossibilité également d'avoir un planning de départ à la retraite ou en congés conforme. Des plaintes du personnel quant à la consultation de leur compte débiteur dans les livres comptable de la société.		
<b>Solutions :</b> L'agent qui assume actuellement les fonctions ne faisant pas preuve de disponibilité, nous souhaitons sa mutation à d'autres fonctions. Le chef du personnel devra contrôler chaque mois le fichier informatique rapproché au dossier individuel de chaque agent.		
<b>Etabli par : Raphaël Djédjé</b>	<b>Approuvé par :</b>	<b>Validé par :</b>

**SOURCE : Nous-même adapté au modèle LEMANT(1995)**

## ANNEXE n°7 : Guide d'entretien

**Destinataire :** Ce guide nous a servi dans l'entretien que nous avons eu avec le responsable de l'Audit interne de SUCRIVOIRE.

### I : Les Objectifs du Service d'Audit interne.

- 1- Quels sont les objectifs et missions assignés à votre service ?
- 2- Ces objectifs ont- ils été clairement définis par vos supérieurs hiérarchiques à travers un document ?
- 3- Au regard de ce que vous faites, n'êtes vous pas le sentiment de faire double emploi avec la DAF, la Comptabilité, la Trésorerie et le contrôle de gestion ?

### II : Les Moyens de travail

- 1- Quels sont vos moyens pour réaliser vos missions ?
  - 2- Ces moyens alloués sont -ils suffisants et adaptées ?
- Les programmes informatiques répondent - ils à vos besoins actuels ?

### III : Méthodes et Procédures

- 1- Quelles sont les méthodes de travail de votre service ?
- 2- Avez vous connaissance des normes pour la pratique professionnelle d'audit ?
- 3- Avez vous un manuel d'Audit ? si oui qui l'a élaboré ?
- 4- Le service dispose t-il d'une charte d'audit ?
- 5- Avez vous élaboré un plan d'audit ?
- 6- Que fait actuellement votre service pour se doter d'un cadre formel de travail en adéquation avec les normes internationales de la fonction d'audit interne ?

SOURCE : **Nous -même**

Mission (entité, thème, dates) : .....

*Ce questionnaire a pour objectif de vous permettre d'exprimer votre opinion sur la mission d'audit interne qui s'est déroulée dans votre Service. Vos remarques nous seront utiles pour améliorer nos interventions. Merci de nous les faire parvenir sous huitaine.*

	++	+	■	-	--	COMMENTAIRES
<b>Annnonce de la mission</b>						
1. Avez-vous été informé de la mission dans des délais satisfaisants (sinon quel délai vous semble souhaitable)?						
2. Cette information vous a-t-elle paru claire et explicite?						
3. Auriez-vous souhaité qu'elle contienne des informations complémentaires (si oui, lesquelles)?						
<b>Lancement de la mission</b>						
4. Les auditeurs vous ont-ils clairement expliqué le rôle et l'activité du Service d'Audit Interne?						
5. Vous ont-ils clairement expliqué les objectifs de la mission?						
6. Avez-vous pu émettre des demandes complémentaires et ont-elles été prises en compte à ce stade?						
7. Vous ont-ils clairement expliqué comment la mission allait se dérouler, ce qu'ils allaient faire et ce que vous auriez à faire?						
8. Ces présentations vous ont-elles semblé de grande ou de faible utilité?						
9. Le temps consacré à ces présentations vous a-t-il semblé adéquat (sinon spécifiez trop long ou trop court)?						

- 10. La mission s'est-elle déroulée conformément à cet accord?
- 11. Les auditeurs vous ont-ils clairement expliqué quels étaient leurs besoins : espace de travail, informations, documents, contacts... ?
- 12. Ces exigences vous ont-elles paru raisonnables et faciles à satisfaire?

**Déroulement de la mission**

- 13. Le démarrage de la mission et notamment le choix et le déroulement des interviews vous ont-ils paru satisfaisants (sinon pourquoi)?
- 14. Les auditeurs avaient-ils une connaissance et une compréhension suffisante des spécificités de votre unité ou fonction?
- 15. Les conclusions de la phase d'étude – analyse rapide de votre organisation et de son fonctionnement, détermination des points forts et des points faibles apparents – vous ont-elles été présentées?
- 16. Vous ont-elles intéressé? Apporté une vision nouvelle?
- 17. Les vérifications effectuées ensuite suivaient-elles logiquement ces premières conclusions et vos commentaires?
- 18. Les informations recueillies et les vérifications effectuées ont-elles été traitées de manière fiable et convaincante?
- 19. Les échanges entre auditeurs et audités ont-ils été suffisamment progressifs pour que les conclusions ne constituent pas une surprise pour vous au moment de la restitution?
- 20. Les auditeurs ont-ils pris en compte vos arguments (sans nécessairement les accepter)?
- 21. Les auditeurs ont-ils recherché et largement obtenu votre adhésion sur les observations et conclusions qu'ils ont formulées?

	++	+	■	-	--
10. La mission s'est-elle déroulée conformément à cet accord?					
11. Les auditeurs vous ont-ils clairement expliqué quels étaient leurs besoins : espace de travail, informations, documents, contacts... ?					
12. Ces exigences vous ont-elles paru raisonnables et faciles à satisfaire?					
13. Le démarrage de la mission et notamment le choix et le déroulement des interviews vous ont-ils paru satisfaisants (sinon pourquoi)?					
14. Les auditeurs avaient-ils une connaissance et une compréhension suffisante des spécificités de votre unité ou fonction?					
15. Les conclusions de la phase d'étude – analyse rapide de votre organisation et de son fonctionnement, détermination des points forts et des points faibles apparents – vous ont-elles été présentées?					
16. Vous ont-elles intéressé? Apporté une vision nouvelle?					
17. Les vérifications effectuées ensuite suivaient-elles logiquement ces premières conclusions et vos commentaires?					
18. Les informations recueillies et les vérifications effectuées ont-elles été traitées de manière fiable et convaincante?					
19. Les échanges entre auditeurs et audités ont-ils été suffisamment progressifs pour que les conclusions ne constituent pas une surprise pour vous au moment de la restitution?					
20. Les auditeurs ont-ils pris en compte vos arguments (sans nécessairement les accepter)?					
21. Les auditeurs ont-ils recherché et largement obtenu votre adhésion sur les observations et conclusions qu'ils ont formulées?					

160

161

