



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

Institut Supérieur de
Comptabilité, de Banque et de
Finance

Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)

Promotion 5
(2010-2012)

Mémoire de fin d'étude

THEME

**PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU SEIN
D'UNE ENTREPRISE ETATIQUE :
CAS DE LA LOTERIE NATIONALE DU
SENEGAL (LONASE)**

Présenté par :

JOACHIM Idriss Patrice

Dirigé par :

M. Lamine BAMBA

Auditeur Interne à la BCEAO

Octobre 2012

DEDICACE

A nos parents pour leurs conseils et leurs multiples sacrifices consentis durant ces années d'études.

Que DIEU nous protège et que la réussite soit toujours à notre porte.

A nos frères et sœurs pour tout l'amour, leur soutien moral et matériel apportés. Puisse ce diplôme nous réserver des lendemains meilleurs.

REMERCIEMENTS

Cette page est l'occasion pour nous d'exprimer notre reconnaissance et adresser nos vifs remerciements à tous ceux qui, d'une manière ou d'une autre ont contribué au bon déroulement et à la réalisation de notre mémoire.

Nous remercions particulièrement :

- Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance pour ses enseignements, tous ses efforts et précieux conseils méthodologiques qui nous ont guidés dans notre rédaction ;
- Monsieur Mohamed Lamine BAMBA, notre Directeur de mémoire qui nous a accordé son temps pour nous orienter et nous donner ses précieux conseils pour la rédaction de ce mémoire ;
- Monsieur Amadou Samba KANE, Directeur Général de la LONASE pour nous avoir acceptés dans sa structure ;
- Monsieur Pape Khar MBAYE, Directeur de l'Audit Interne et de la Qualité de la LONASES pour sa disponibilité et son aide à la finalisation de ce mémoire ;
- Monsieur Mame Cor SENE, Consultant pour son soutien, sa disponibilité et son aide à la réalisation de ce mémoire ;
- Au corps professoral du CESAG pour les enseignements de qualité reçus ;
- La cinquième (5^{ème}) promotion de Master Audit et Contrôle de Gestion pour son accueil, sa solidarité et pour les grands moments que nous avons partagés durant notre formation ;
- Nos Amis pour tout le soutien moral, et les conseils.

LISTES DE SIGLES ET ABBREVIATIONS

A	: Assurance
C	: Conseil
CA	: Conseil d'Administration
CG	: Contrôle de Gestion
CMS	: Centre Médico-social
DAGE	: Direction de l'Administration Générale et de l'Equipement
DAIQ	: Direction de l'Audit Interne et de la Qualité
DC	: Direction Commerciale
DFC	: Direction Financière et Comptable
DG	: Direction Générale
DMC	: Direction du Marketing et de la Communication
DRH	: Direction des Ressources Humaines
DSIE	: Direction des Systèmes d'Informations et de l'Exploitation
FRAP	: Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes
IFACI	: Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
IIA	: Institute of Internal Auditors
LONASE	: Loterie Nationale Sénégalaise
MPA	: Modalités Pratiques d'Application
POCA	: Pratiques d'Organisation Communément Adoptées
PLR	: Pendant La Réunion
QCI	: Questionnaires de Contrôle Interne
QPC	: Questionnaire de Prise de Connaissance
SG	: Secrétaire Général
TFfA	: Tableau des Forces et faiblesses Appliqués

LISTES DES FIGURES ET TABLEAUX

Figures

Figure 1 : Modèle d'analyse de la pratique de l'audit interne	37
Figure 2 : Rattachement hiérarchique de la DAIQ	53

Tableaux

Tableau N°1 : Indicateurs de mesure des composantes de la pratique	37
Tableau N°2 : Indicateurs de mesure des variables indépendantes	38
Tableau N°3 : répartition des agences et bureaux sur le territoire	50
Tableau N°4 : répartition du personnel de la LONASE	51
Tableau N°5 : Plan de mise en œuvre des recommandations	72

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme de la LONASE	77
Annexe 2 : Autorisation de diffusion des questionnaires	78
Annexe 3 : Questionnaire.....	79
Annexes 4 : Guide d'entretien avec les responsables de l'audit interne.....	83
Annexes 5 : Exemple de dossier référencé	86
Annexes 6 : Structure d'une FRAP.....	87
Annexes 7 : Exemple de Tableau de Forces et faiblesses Apparentes	88

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	i
REMERCIEMENTS.....	ii
LISTES DE SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTES DES FIGURES ET TABLEAUX.....	iv
LISTE DES ANNEXES	v
TABLE DES MATIERES	vi
CHAPITRE 1 : CONCEPT DE BASE DE L'AUDIT INTERNE	8
1.1. Concept d'audit interne.....	8
1.1.1. Définition de l'audit interne.....	8
1.1.2. Les objectifs de l'audit interne.....	9
1.1.3. Les types d'audit interne.....	9
1.1.3.1. L'audit de conformité	9
1.1.3.2. L'audit d'efficacité.....	10
1.1.3.3. L'audit de management.....	10
1.1.3.4. L'audit de stratégie	10
1.2. Le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles.....	10
1.2.1. Le code de déontologie	10
1.2.2. Les normes et le glossaire	11
1.2.2.1. Normes.....	11
1.2.2.2. Le Glossaire	13
CHAPITRE 2 : ORGANISATION D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE	14
2.1. Les missions et les attributions	14
2.1.1. Les missions de l'audit interne	14

2.1.2. Les attributions de l'audit interne	15
2.2. Structure organisationnelle et rattachement de l'audit interne	15
2.2.1. La structure organisationnelle.....	16
2.2.1.1. La structure simple.....	16
2.2.1.2. La structure dans les grandes organisations.....	16
2.2.2. Le rattachement de l'audit interne	17
2.3. Les moyens techniques	18
2.3.1. La charte de l'audit interne	18
2.3.2. La cartographie des risques.....	19
2.3.3. Le plan d'audit.....	19
2.3.4. Le manuel d'audit interne	20
2.3.5. Les dossiers d'audit interne et les papiers de travail.....	20
2.3.5.1. Les dossiers d'audit interne.....	21
2.3.5.2. Les papiers de travail	21
2.3.6. Le manuel des procédures.....	22
CHAPITRE 3 : FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE	23
3.1. La planification des missions.....	23
3.2. Conduite d'une mission d'audit interne.....	23
3.2.1. L'ordre de mission	24
3.2.2. La phase d'étude ou de préparation	24
3.2.2.1. Le plan d'approche	24
3.2.2.2. Le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfA).....	25
3.2.2.3. Le rapport d'orientation	26
3.2.2.4. Les outils et techniques à utiliser lors de la phase d'étude	26
3.2.3. La phase de réalisation ou de vérification.....	27
3.2.3.1. La réunion d'ouverture	27
3.2.3.2. Le programme de vérification.....	28

3.2.3.3. Le travail sur le terrain.....	29
3.2.3.4. Les outils et techniques à utiliser lors de la phase de réalisation.....	29
3.2.4. La phase de conclusion.....	31
3.2.4.1. Le projet de rapport d'audit interne.....	31
3.2.4.2. La réunion de clôture.....	32
3.2.4.3. Le rapport d'audit.....	32
3.2.4.4. Les outils et techniques à utiliser lors de la phase de conclusion.....	33
3.2.5. La phase de surveillance des actions de progrès.....	33
3.3. Gestion administrative du service.....	33
3.3.1. Gestion de ressources humaines.....	34
3.3.2. Moyens financiers et matériels.....	34
3.3.3. L'intégration dans l'entreprise.....	35
CHAPITRE 4 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....	36
4.1. Modèle d'analyse.....	36
4.1.1. Les variables du modèle.....	36
4.1.1.1. Les variables dépendantes.....	36
4.1.1.2. Les variables indépendantes.....	36
4.1.2. Les indicateurs de mesure des variables.....	37
4.1.2.1. Les indicateurs de mesure de variables dépendantes.....	37
4.1.2.2. Les indicateurs de mesure des variables indépendantes.....	38
4.2. Collecte de données.....	39
4.2.1. Le questionnaire.....	39
4.2.2. L'interview.....	39
4.2.3. L'observation.....	40
4.2.4. L'analyse documentaire.....	40
4.3. Analyse des données.....	40
CHAPITRE 5 : PRESENTATION DE LA LONASE.....	45

5.1. Historique, missions et nature juridique	45
5.1.1. Historique.....	45
5.1.2. Les missions.....	45
5.1.3. Nature juridique	46
5.2. Domaines d'activité et sources de financement.....	46
5.3. La structure organisationnelle de la LONASE	46
5.3.1. Le conseil d'administration.....	46
5.3.2. La Direction Générale.....	47
5.3.2.1. Le directeur général	47
5.3.2.2. Le secrétaire général	47
5.3.2.3. Le contrôleur de gestion.....	48
5.3.2.4. Les conseillers.....	48
5.3.3. Les autres directions	48
5.3.4. Les agences	49
5.3.5. Le personnel.....	50
CHAPITRE 6 : ETAT DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA LONASE.....	52
6.1. Organisation et moyens du Département Audit Interne.....	52
6.1.1. Organisation du Département Audit Interne.....	52
6.1.1.1. Les attributions du Département de l'audit interne.....	52
6.1.1.2. La structure organisationnelle du Département de l'audit interne.....	53
6.1.1.3. Rattachement du département de l'audit interne	53
6.1.2. Les moyens du département audit interne	54
6.2. Le fonctionnement du département audit interne de la LONASE.....	55
6.2.1. Planification des missions.....	55
6.2.2. Conduite des missions.....	56
6.2.2.1. L'ordre de mission	56
6.2.2.2. La phase d'étude ou de préparation	56

6.2.1.3. La phase de réalisation ou de vérification.....	56
6.2.1.4. La phase de conclusion	57
6.2.1.5. Le suivi des recommandations.....	58
6.2.3. Gestion administrative du département audit interne	58
CHAPITRE 7 : ANALYSE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE	60
7.1. Les forces de la pratique de l'audit interne.....	60
7.1.1. Les forces au plan organisationnel.....	60
7.1.1.1. La nécessité de l'audit interne.....	60
7.1.1.2. Les attributions clairement définies	60
7.1.1.3. Le positionnement hiérarchique.....	61
7.1.2. Les forces au plan technique.....	61
7.1.2.1. L'existence de la charte de l'audit interne	61
7.1.2.2. L'existence de la cartographie des risques.....	61
7.1.2.3. L'existence du plan d'audit.....	61
7.1.3. Les forces au plan pratique	62
7.1.3.1. L'appui de la Direction Générale.....	62
7.1.3.2. La conduite des missions	62
7.1.3.3. Le comportement des auditeurs lors des missions.....	63
7.2. Les faiblesses de la pratique de l'audit interne	63
7.2.1. Les insuffisances au plan organisationnel.....	63
7.2.2. Les insuffisances au plan technique.....	63
7.2.3. Les insuffisance au plan pratique.....	64
7.2.3.1. La gestion insuffisante des moyens humains.....	64
7.2.3.2. La non maîtrise de la méthodologie d'audit interne	65
7.2.3.3. La méconnaissance des outils et techniques d'audit interne.....	66
CHAPITRE 8 : RECOMMANDATIONS ET PLAN D'ACTION	67
8.1. Nouvelle conception et organisation de l'audit interne	67

8.1.1. Redéfinition des missions du Département Audit Interne	67
8.1.2. La redynamisation du Département Audit Interne.....	68
8.1.2.1.La gestion des moyens humains	68
8.1.2.2.La mise en place de moyens techniques adaptés	68
8.2. Nouvelle approche dans la conduite des missions.....	69
8.2.1. La phase d'étude ou de préparation	70
8.2.2. La phase de vérification ou de réalisation.....	70
8.2.3. La phase de conclusion	71
8.3. Le plan de mise en œuvre des recommandations.....	71

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le climat socio-économique actuel, caractérisé par la croissance démographique, les innovations technologiques, les crises financières et autres, influe sur la vie des entreprises. Dans cet environnement en pleine mutation, en proie à la concurrence, à la complexité et à la sophistication des opérations et aux exigences qui changent constamment, les possibilités de survenance d'évènements susceptibles d'avoir un impact négatif sur l'atteinte des objectifs organisationnels des entreprises se sont accrues.

A cet effet, il apparaît inconcevable de nos jours, qu'une entreprise puisse réaliser ses objectifs, dans un souci de rentabilité et de compétition, sans être dotée d'outils modernes de gestion tels que : le contrôle de gestion afin d'obtenir des informations crédibles pour une meilleure prise de décision et l'audit interne pour une assistance à la réalisation des objectifs.

Ceci pour aller dans le même sens que MORRIS Joseph J.(in RENARD, 2010 : 23) qui disait : « Il n'est pas douteux pour les professionnels de l'audit interne que celui-ci a un rôle vital à jouer en aidant les dirigeants à venir serrer la bride du contrôle interne. »

Soucieux de la maîtrise du fonctionnement de leur structure à tous les niveaux et d'une bonne gestion permettant d'avoir des résultats adéquats, les dirigeants d'entreprise, dans leur recherche effrénée de cette amélioration ont porté leur réflexion sur un éventuel recours à un outil de gestion moderne qu'est l'audit interne. Fonction universelle, l'audit interne est défini comme « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. » (IFACI, 2011 : 3).

Mais longtemps après sa naissance, l'on n'est encore en train de se poser des questions sur sa pratique, qui n'a pas atteint tous ses objectifs du moins dans certaines entreprises étatiques notamment à la LONASE. Celle-ci éprouve des difficultés à développer ses outils en interne et par conséquent, en accuse un retard quant à son développement.

Cette situation engendre de nombreux problèmes au sein de la LONASE dont :

- l'existence et la non découverte à temps des malversations, ce qui occasionne des gaspillages et des pertes de ressources ;

- la non fiabilité du système d'information dans l'entreprise qui entraîne le dysfonctionnement des activités, augmente les problèmes de gestion et par conséquent fragilise l'organisation ;
- la non application effective des procédures de gestion et réglementations en vigueur ce qui expose l'entreprise à des sanctions ;
- la non maîtrise de certaines charges provoquant des difficultés de gestion (tension de trésorerie).

Ces nombreux problèmes non exhaustifs tirent leurs causes de la méconnaissance de l'importance de l'audit interne en matière d'efficacité du contrôle interne en général et de façon plus particulière, de préventions des fraudes et des irrégularités, de l'insuffisance des moyens mis à la disposition de l'audit interne, de l'exercice d'un audit interne ponctuel, basé strictement sur le contrôle à posteriori, du non-respect des recommandations antérieures et de la résistance à se défaire de pratiques traditionnelles devenues inadaptées et au changement.

Malgré l'ampleur de cette situation, des possibilités existent pour faire face à cette préoccupation. Ainsi, il peut être envisagé de :

- recourir aux conseils ou consultants extérieurs en commanditant des missions auprès de cabinets indépendants ;
- améliorer le système de contrôle interne existant ;
- redynamiser le service d'audit interne pour qu'il puisse effectuer le contrôle des d'activités de l'entreprise, en le dotant de moyens humains et matériels adaptés et de qualité.

La solution concrète à retenir sera la dernière solution « redynamiser le service d'audit interne » qui présente beaucoup plus d'avantage en termes de coût, de disponibilité et d'efficience.

Les améliorations recherchées dans le cadre de cette étude nous amène à nous poser la question fondamentale à savoir : Comment l'audit interne est-il conçu et appliqué à la LONASE ? Plus spécifiquement l'on est en droit de se demander :

- quelle structure et quelle organisation adopter pour optimiser la valeur ajoutée de la fonction audit interne au sein de l'entreprise ?

- comment positionner un service d'audit interne dans l'entreprise pour qu'il soit indépendante?
- comment mener les missions d'audit interne ?
- quels outils et techniques utiliser lors des missions ?
- comment est administré le service d'audit interne ?
- les auditeurs en charge des missions sont-ils compétents pour le faire ?
- quels sont les outils et les moyens du service d'audit interne ?
- comment améliorer le service d'audit interne ?

Pour mieux répondre à ses préoccupations et amener le service audit interne à améliorer ses prestations à travers le perfectionnement de son approche actuelle d'audit, nous avons choisi de travailler sur le thème :

« La pratique de l'audit interne au sein d'une entreprise étatique : cas de la LONASE ».

L'objectif principal de notre étude est d'analyser la pratique de l'audit interne et de montrer qu'un service d'audit bien organisé constitue une aide pour la direction générale dans la maîtrise des risques et la prise de décisions.

Les objectifs spécifiques qui en résultent sont :

- décrire l'organisation du service d'audit interne, l'exécution des missions d'audit, ainsi que les outils utilisés ;
- mettre en exergue les forces et les faiblesses de l'organisation et du fonctionnement actuel de l'audit interne de la LONASE ;
- montrer la contribution de l'audit interne dans la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise ;
- faire des propositions et des recommandations allant dans le sens d'une redynamisation de la fonction (activité).

Ainsi, nous pourrions faire une comparaison entre les pratiques en matière d'audit interne à la LONASE et les normes définies à cet effet par les spécialistes.

L'intérêt de ce thème est d'attirer l'attention sur la place et le rôle de l'audit interne dans l'entreprise d'une part et d'autre part, aider le service d'audit interne à travers des propositions et recommandations à atteindre ses objectifs. La réalisation de cette étude nous permettra de répondre à une exigence pédagogique et de mettre en pratique toutes les connaissances théoriques acquises sur l'audit interne au cours de notre formation.

A la lumière de tout ce qui précède, notre mémoire s'articulera autour de deux grandes parties dont, la première sera consacrée au cadre théorique, intitulée « les fondement théorique de l'audit interne » et la seconde « pratique de l'audit interne à la LONASE » dans laquelle une analyse de cette pratique sera faite.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :
FONDEMENTS THEORIQUES DE
L'AUDIT INTERNE

Introduction

L'audit interne aujourd'hui se focalise sur les objectifs et les risques de l'entreprise plutôt que sur les fonctions ; de plus cette fonction est tournée vers la recherche de solution d'amélioration et non vers la seule mise en évidence des problèmes. A cet effet, l'audit interne apparaît comme un outil indispensable pour s'assurer que les actions de l'organisation sont conformes aux stratégies, aux politiques des managers et aux principes préalablement définis.

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

Donc, pour lever certaines de ces difficultés, nous nous proposons dans cette première partie de situer et clarifier :

- dans le premier chapitre, les concepts de base de l'audit interne articulés autour de sa définition, ses objectifs, les différents types d'audit et le cadre de référence international des pratiques professionnelles ;
- dans le second chapitre, il sera question de la gestion du service d'audit interne ;
- dans le troisième chapitre, la conduite des missions d'audit interne sera abordée avec comme points focaux la méthodologie, les outils et techniques utiles ;
- et dans le quatrième chapitre sera présenté notre modèle d'analyse, synthèse de la revue de littérature qui servira de base pour analyser la pratique de cette fonction à la LONASE.

CHAPITRE 1 : CONCEPT DE BASE DE L'AUDIT INTERNE

Discipline centrée sur le management, l'audit interne a connu un développement rapide au cours de ces dernières décennies ; « il fait désormais partie intégrante de toutes les grandes organisations... » (SMITH, 2011 : 30). Cette évolution de la profession est dû principalement à the Institute of Internal Auditors (IIA) qui a, tout à la fois, été le fruit de sa professionnalisation et a contribué à son renforcement. Ainsi, en juin 1999, l'IIA a approuvé une nouvelle définition de l'audit interne et un nouveau cadre de référence des pratiques professionnelles et en juin 2000, un nouveau code de déontologie a été adopté.

Pour une meilleure connaissance de cette fonction, nous commencerons par développer quelques concepts qui lui sont liés, puis nous parlerons du cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne.

1.1. Concept d'audit interne

L'audit interne mérite qu'un éclaircissement soit fait sur la définition, les objectifs et champ d'application auxquels il est sujet. Et ceci, compte tenu de la confiance qui a été placée en lui et de sa promotion de plus d'efficacité tout en préservant les sécurités au sein d'une organisation.

1.1.1. Définition de l'audit interne

La définition officielle de l'audit interne est celle de l'Institute of Internal Auditors (IIA) selon laquelle l'audit interne est une « activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. » (GAYRAUD & al, 2009 : 72).

De cette définition, il ressort que l'audit interne, qui est applicable à plusieurs fonctions sans restriction aucune, a plusieurs objectifs.

1.1.2. Les objectifs de l'audit interne

L'audit interne a pour mission d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

Composant du contrôle interne, l'audit interne poursuit quatre objectifs essentiels à savoir :

- s'assurer de l'existence d'un bon système de contrôle interne qui permet de maîtriser les risques ;
- veiller de manière permanente l'efficacité de son fonctionnement ;
- apporter des recommandations pour en améliorer l'efficacité ;
- informer régulièrement, de manière indépendante, la Direction Générale, l'organe de délibération et le comité d'audit de l'état du contrôle interne.

Les objectifs de l'audit interne sont permanents au sein de l'entreprise bien qu'il existe des variantes d'audit.

1.1.3. Les types d'audit interne

A l'origine, l'audit interne se consacrait exclusivement à l'audit comptable et financier. Aujourd'hui, « l'audit interne donne lieu à des pratiques évolutives qu'il est possible de percevoir au travers d'un élargissement du champ d'intervention », (PIOT, 2005 : 155), touchant à toutes les opérations d'une entreprise. La connaissance de ses objectifs nous éclaire pour aborder les différents types d'audit. On distingue, au stade de développement actuel de la fonction quatre types d'audit : l'audit de conformité, l'audit d'efficacité, l'audit de management et l'audit de stratégie.

1.1.3.1. L'audit de conformité

L'audit de conformité vise à vérifier le respect des exigences qui s'applique au système ou au processus audité. Les objectifs de l'audit de conformité ont donc un caractère préventif et visent à évaluer l'efficacité des mesures et dispositifs mis en place par l'entreprise et à détecter les risques potentiels. Il s'appuie très largement sur des référentiels appropriés aux caractéristiques de l'entreprise à auditer. L'auditeur serait alors appelé à identifier le référentiel pertinent et de créer sur cette base le guide d'audit et de questionnement de la mission et ce en dialogue avec l'entreprise en question.

1.1.3.2. L'audit d'efficacité

L'audit d'efficacité consiste à approfondir la démarche précédente, il ne se contente plus de vérifier la conformité aux lois et aux règlements, aux normes. Selon OBERT & Al (2009 :402), l'audit d'efficacité est plus orienté vers une mission de conseil, le but étant d'améliorer les systèmes et non forcément de voir s'il fonctionnent.

1.1.3.3. L'audit de management

« L'audit de management est un jugement de forme et non de fond porté par l'auditeur interne sur les décisions prises par les hauts dirigeants. » (BERTIN, 2007 : 22). Il consiste à vérifier si la politique de l'organisation concernant une fonction particulière est en cohérence avec la stratégie globale de l'entreprise et identifie les points à modifier pour réaliser cette adéquation.

1.1.3.4. L'audit de stratégie

L'audit de stratégie consiste à apprécier la pertinence des objectifs et leur degré de cohérence avec les finalités de l'organisation. En d'autres termes, « le défi de l'audit stratégique aujourd'hui est d'analyser la cohérence des décisions stratégiques à tous les niveaux de l'entreprise. » (MELVILLE, 2003 : 209). C'est-à-dire leur capacité à créer une synergie d'actions capable d'assurer la performance globale de l'entreprise.

1.2. Le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles

Pour FRANCQUEVILLE (2011 : 32), le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles (CRIPP) est un véritable outil de référence comportant à la fois des dispositions obligatoires (définition de l'audit interne, code de déontologie et Normes) et des pratiques recommandées. C'est le référentiel de base pour l'exercice de la fonction.

1.2.1. Le code de déontologie

Selon l'IIA (2011 : 4), le code de déontologie de l'audit interne a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. Compte tenu de la confiance placée en l'audit interne pour donner une assurance objective sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code. Ce code va au-delà de la définition de l'audit interne et inclut deux composantes essentielles :

- des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne à savoir :

- **Intégrité** : l'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.
- **Objectivité** : les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.
- **Confidentialité** : les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.
- **Compétence** : les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

- des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

Le code de déontologie s'applique aux personnes et aux entités qui fournissent des services d'audit interne.

1.2.2. Les normes et le glossaire

Les normes et le glossaire constituent des éléments fondamentaux à la pratique de l'audit interne en vue de l'harmonisation de celui-ci dans le monde entier.

1.2.2.1. Normes

L'audit interne est pratiqué dans le monde entier, dans des environnements et des organisations très divers. De plus, il peut être réalisé en interne dans les organisations ou externalisé (*outsourcing*). Cette diversité d'environnement et d'organisation influe sur la pratique de l'audit interne. Néanmoins, les personnes physiques et les entités qui réalisent des activités d'audit interne doivent obligatoirement se conformer aux Normes.

Selon l'IIA (2009 : 1), les Normes font parties intégrante du cadre de référence des pratiques professionnelles. Elles visent à :

- définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

La version révisée des Normes a été publiée en janvier 2011. Les Normes se composent des Normes de Qualification, des Normes de Fonctionnement et des Normes de Mise en Œuvre.

- Les Normes de Qualification

Les Normes de Qualification (séries 1000 à 1320) énoncent selon l'IIA (2009 : 7-13), les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne. On distingue :

- 1000 – Mission, pouvoirs et responsabilités ;
- 1100 – Indépendance et objectivité ;
- 1200 – Compétence et conscience professionnelle ;
- 1300 – Programme d'assurance et d'amélioration qualité.

- Les Normes de Fonctionnement

Les Normes de Fonctionnement (séries 2000 à 2600) décrivent selon l'IIA (2011 : 14-24), la nature des missions d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis. Elles comprennent :

- 2000 – Gestion de l'audit interne ;
- 2100 – Nature du travail ;
- 2200 – Planification de la mission ;
- 2300 – Accomplissement de la mission ;

- 2400 – Communication des résultats ;
- 2500 – Surveillance des actions de progrès ;
- 2600 – Acceptation des risques par la Direction Générale.

Notons au passage que Les Normes de Qualification et les Normes de Fonctionnement s'appliquent à tous les services d'audit.

- Les Normes de Mise en Œuvre

Alors qu'il existe un seul ensemble de Normes de Qualification et de Normes de Fonctionnement, il peut exister différents ensembles de Normes de Mise en Œuvre (série 1000 ou 2000), correspondant chacun à un grand type d'activité d'audit interne. Les Normes de Mise en Œuvre concernent les activités d'assurance (indiquées par la lettre "A" après le numéro de la Norme, par exemple 1220.A3) et les activités de conseil (indiquées par la lettre "C" après le numéro de la Norme, par exemple 2110.C2).

A ces différentes catégories de normes s'ajoutent les Modalités Pratiques d'Application (MPA). Celles-ci ont pour but de faciliter la compréhension et la mise en œuvre des normes.

1.2.2.2. Le Glossaire

Le Glossaire annexé aux Normes contient la terminologie essentielle nécessaire à une bonne compréhension de ces dernières.

L'audit interne se caractérise par une évolution de sa conceptualisation et des spécificités comme le témoigne le cadre de référence international des pratiques professionnelles (code de déontologie, normes, modalités pratiques d'application et glossaire), qui font sa particularité. Comment cette fonction est pilotée au sein des entreprises par ses responsables, sera l'objet du chapitre suivant.

CHAPITRE 2 : ORGANISATION D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE

L'audit interne est une fonction permanente assurée par un service. Dans un contexte de plus en plus international, il est de savoir comment cette fonction s'organise. Dans ce chapitre, nous aborderons en premier lieu les missions et les attributions d'un service de l'audit interne, ensuite le rattachement et les structures organisationnelles possibles et enfin les moyens nécessaires au service.

2.1. Les missions et les attributions

Les missions et les attributions du service d'audit interne constituent indiscutablement des facteurs d'influence de la pratique de l'audit interne dans son organisation. Elles sont propres à chaque organisation. De ce fait, les auditeurs internes procurent des services de plus en plus variés à leur organisation.

2.1.1. Les missions de l'audit interne

La mission essentielle de l'audit interne est d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Pour ce faire, l'audit interne doit mener un certain nombre d'activité.

- Activités d'assurance

Il s'agit d'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle. Par exemple, des audits financiers, opérationnels, de conformité, de sécurité des systèmes et de due diligence. Selon Louis VAURS (in RENARD, 2010), le socle de l'audit interne reste l'activité d'assurance mise en œuvre grâce à une évaluation préalable des risques et dont la valeur ajoutée se mesure à l'objectivité des constats et à la pertinence des préconisations émises. La mission d'assurance est accompagnée d'une mission de conseil.

- Activités de conseil

Il s'agit de conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle d'une organisation sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management. Il s'agira pour l'auditeur de jouer le rôle de consultant interne au sein de l'entreprise.

Notons que les auditeurs internes peuvent effectuer des prestations de conseil soit dans le cadre de leurs activités courantes, soit en réponse à des demandes du management. Par ailleurs, « il n'y a pas de différence, en termes de méthodes de travail, entre les missions de conseil et les missions d'assurance. » (LEONETTI, 2010 : 3).

2.1.2. Les attributions de l'audit interne

De façon spécifique, en nous basant toujours sur les normes internationales de fonctionnement de l'audit interne, les attributions et les responsabilités de l'audit interne consistent entre autres à :

- évaluer la qualité (efficacité, efficience et pertinence) du système de contrôle interne ;
- faire toute proposition pour l'amélioration du système de contrôle interne;
- évaluer les risques afférents aux opérations et aux systèmes d'information au regard de : la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ; l'efficacité et l'efficience des opérations ; la protection des actifs ; le respect des lois, règlements et contrats ;
- évaluer la possibilité de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation;
- mettre sur pieds un processus de suivi permettant de surveiller la mise en œuvre des recommandations formulées.

2.2. Structure organisationnelle et rattachement de l'audit interne

La structure organisationnelle et le rattachement de l'audit interne font sans doute partie des problèmes cruciaux qui posent dans la pratique de l'audit interne.

2.2.1. La structure organisationnelle

« La taille de l'entreprise et la dispersion géographique des activités justifient souvent la création d'un service d'audit interne dans les entreprises évoluant sur le plan national et international. » (BERTIN, 2007 : 27). Par conséquent, la structure organisationnelle dépendra de la dimension de l'entité concernée, étant donné que l'organisation d'une petite entité est différente de celle d'une grande. On distingue généralement deux formes de structures : la structure simple et celle des grandes organisations. Quelle que soit la structure, le rattachement hiérarchique déterminera en grande partie son efficacité.

2.2.1.1. La structure simple

Cette situation correspond à « un petit service (moins de dix personnes) et donc une seule équipe avec un responsable. Les auditeurs composant cette équipe sont, par la force des choses, pluridisciplinaires et habitués à travailler ensemble. Si le groupe est peu important, il est en revanche très soudé et homogène... ». (RENARD, 2010 : 385). Ainsi, pour BLOUVAC, (2010 : 16), la gestion d'une « petite » équipe d'audit à effectif réduit présente bien évidemment des avantages et simplicités de structure et de fonctionnement en équipe intégrée, avec notamment, des facilités de communication et de partage des informations et des méthodes. Ce type de structure convient aux entreprises de taille moyenne ; les grands groupes ont une organisation qui leur est spécifique.

2.2.1.2. La structure dans les grandes organisations

Les grands groupes adoptent deux types d'organisation du service d'audit interne : l'audit centralisé et l'audit décentralisé.

✓ L'audit centralisé

Deux formules peuvent être adoptées par les organisations, elles correspondent à deux conceptions différentes de l'organisation de l'audit interne.

Dans la première formule, le service d'audit peut être organisé par compétence ou par métier. Pour MANZILA (2008 : 8), cela signifie que les équipes d'auditeurs seront formées en fonction des critères de spécialité ou de compétence technique. Un ensemble d'auditeurs ayant la même formation seront sous la responsabilité de chaque chef de mission. Ainsi, la communication entre les différentes directions et les auditeurs est plus facile car ils ont la même formation.

Dans la seconde alternative, pour chaque mission la composition de l'équipe d'audit dépendra des disponibilités et des capacités de chaque auditeur au regard des objectifs à atteindre.

Notons au passage que ces deux formes d'organisation peuvent se rencontrer également dans les structures décentralisées.

✓ L'audit décentralisé

Pour RENARD (2010 : 381), l'audit décentralisé se caractérise par l'existence d'un service central auquel sont affectées quatre missions précises :

- définition des normes de travail, ce qui assure l'homogénéité des objectifs et de la méthodologie s'imposant à l'ensemble des auditeurs de l'organisation ;
- définition de la politique et des moyens de la formation professionnelle ;
- audit de l'audit : le service central va aller auditer les services décentralisés ;
- réalisation de missions spécifiques : missions d'audit à caractère général et spécialisé, et missions concernant les unités décentralisées à caractère hautement confidentiel ou particulièrement important.

Ce type d'organisation nécessite des contrôles de la part de la structure centrale auprès des services décentralisés afin d'assurer en permanence la cohérence et la convergence des méthodes de travail.

Un autre aspect de la structure organisationnelle de l'audit interne est sa position dans l'organisation, celle-ci peut avoir une influence sur l'exercice de la fonction et de son efficacité.

2.2.2. Le rattachement de l'audit interne

Les auditeurs internes sont indépendants lorsqu'ils peuvent exercer leur activité librement, de façon objective et porter des jugements sans partialité et sans préjugé. Cet objectif est atteint grâce à leur position dans l'organisation. Dès lors, le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau suffisamment élevé dans l'organigramme pour permettre au service d'audit interne de remplir sa mission. « Idéalement, le responsable de l'audit interne doit être rattaché, sur le plan fonctionnel au comité d'audit, au Conseil ou à tout autre organe délibérant compétent et, administrativement, au Directeur Général de l'organisation. » MPA

1110-1 de l'IIA. Le rattachement fonctionnel de l'audit interne conditionne son indépendance et ses pouvoirs. De l'autre côté, le rattachement administratif ou hiérarchique vise à faciliter les activités courantes de l'audit interne.

Définir correctement les missions du service d'audit interne et adopter une structure organisationnelle constituent certes des pas importants vers une pratique efficace de la fonction, mais faut-il disposer de certains moyens adéquats pour y parvenir.

2.3. Les moyens techniques

Tout comme les autres fonctions de l'entreprise qui se veulent performantes et utiles, l'audit interne doit se doter d'une organisation propre lui permettant d'assurer la fiabilité des missions et apporter plus de valeur ajoutée. De ce fait, l'accomplissement des missions des auditeurs internes est fondé sur une organisation stricte dont la description est faite par des normes professionnelles avec la recommandation essentielle d'une charte, d'un plan d'audit et d'un manuel d'audit.

2.3.1. La charte de l'audit interne

La charte du service d'audit peut se définir comme « un texte solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise, qui fixe les droits et les devoirs du Service d'Audit, constitue sa loi fondamentale et autorise son développement. » (GERBIER, 1996 : 10). Exigée par la norme 1000 de l'IIA, la charte est l'acte constitutif de l'audit interne et est destinée à le présenter et à le faire connaître aux autres acteurs dans une organisation.

Sa diffusion est donc un élément essentiel pour la réussite de l'audit interne au sein de l'organisation car elle permet de préciser son rôle et de fournir à la direction générale et au Conseil une base d'évaluation des activités de la fonction.

L'élaboration et la diffusion de ce document essentiel conduit automatiquement, à la détermination de la nature et de l'importance du travail à réaliser. Il est à préciser que la nature des missions d'assurance réalisées pour l'organisation de même que la nature des missions de conseil doivent être définie dans la Charte d'audit.

2.3.2. La cartographie des risques

La cartographie des risques est un document permettant de recenser les principaux risques d'une organisation et de les présenter synthétiquement sous forme hiérarchisée pour assurer une démarche globale d'évaluation des risques.

Selon JIMENEZ & Al (2008 : 116), RENARD (2010 : 157) et BERGERET (2002 : 32), les travaux de cartographie des risques ont pour objet :

- d'identifier, d'évaluer, de classer, de comparer et de hiérarchiser les risques susceptibles d'impacter une ligne donnée et/ou l'établissement ;
- d'informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'adapter le management de ses activités ;
- de permettre à la Direction Générale, et avec l'assistance du risque manager d'élaborer une politique de risque qui va s'imposer à tous ;
- l'établissement du plan d'audit ;
- l'établissement du plan d'action de gestion ;
- le suivi régulier des risques.

La cartographie des risques est donc un outil important pour l'organisation, mais encore plus pour l'audit interne, car elle permet à ce dernier d'élaborer de façon efficace le plan d'audit. En outre la cartographie doit être régulièrement actualisée pour tenir compte de l'évolution des risques afférents à l'entreprise.

2.3.3. Le plan d'audit

Le plan d'audit est « un document élaboré par le service de l'audit interne et approuvé par la Direction Générale qui indique, selon un calendrier prévisionnel de réalisation, la liste des missions à effectuer et les auditeurs qui seront en charge. » (VAURS, 2000 : 42).

Objet de la norme 2010 de l'IIA, il revient au responsable de l'audit interne de développer un plan d'audit fondé sur les risques. Pour se faire, il prend en compte le système de management des risques défini au sein de l'organisation, il tient notamment compte de « l'appétence pour le risque définie par le management pour les différentes activités ou branches de l'organisation » (CAIGNARD & Al, 2012 : 16). Si ce système de management des risques n'existe pas, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre analyse des risques après consultation de la Direction Générale et du Conseil.

Le plan d'audit permet d'assurer une planification du travail pour respecter l'esprit de rigueur et de méthode qui caractérise l'audit interne. Il est établi à partir de la cartographie des risques et permet ainsi de définir de façon efficace la stratégie de l'audit interne. Il doit avoir un contenu exhaustif qui comporte tous les sujets susceptibles d'être audités et être étalé sur plusieurs années au cours desquelles on va successivement l'enrichir, le compléter et le mettre à jour. Le plan ainsi que ses mises à jour périodiques, doit être soumis à la Direction Générale et au comité d'audit pour revue et approbation.

A ces documents s'ajoutent le manuel d'audit interne, qui, mérite une attention singulière vu son importance sur le plan purement interne.

2.3.4. Le manuel d'audit interne

Le manuel d'audit interne à la différence de la charte d'audit est à usage interne au service d'audit interne, et doit constamment être enrichi à l'occasion de chaque mission d'audit.

Prévu par la norme 2040 de l'IIA, « Le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne. » (IFACI, 2011 : 15), le manuel d'audit interne est une « sorte de bible du service... » (RENARD, 2010 : 418) et toujours selon lui, il doit remplir trois objectifs :

- définir de façon précise le cadre de travail (organigramme du service, analyse des postes des auditeurs, conditions générales de travail) ;
- aider à la formation de l'auditeur débutant (objectifs et spécificités de fonctionnement du service, procédures de travail de l'audit interne) ;
- servir de référentiel (normes internationales et celles du service d'audit interne, les procédures de conduite d'une mission d'audit).

A coté des supports exigés par les normes professionnelles, les dossiers d'audit et papiers de travail occupent aussi une place très importante au sein du service d'audit interne.

2.3.5. Les dossiers d'audit interne et les papiers de travail

A chaque mission d'audit interne doit correspondre un dossier constitué d'éléments significatifs dont les papiers de travail.

2.3.5.1. Les dossiers d'audit interne

Le dossier d'audit doit contenir deux types de documents à savoir les documents descriptifs et les documents explicatifs. Ils constituent la mémoire écrite des différentes étapes de la mission d'audit et dont le modèle dépend de chaque structure, le dossier d'audit interne « a pour but de recenser, rassembler et retrouver les informations produites au cours de la mission. Il permet à l'auditeur de justifier les conclusions de son rapport par des données convenablement classées, structurées et archivées, et de pouvoir répondre ainsi à toute question de contestation. » (LEMANT, 1995 : 153).

2.3.5.2. Les papiers de travail

« Les auditeurs internes doivent documenter les informations pertinentes pour étayer les conclusions et les résultats de la mission » Norme 2330 de l'IIA,

Outil principal de travail de l'auditeur, les papiers de travail sont des supports obligatoires sur lesquels doivent être consignées les informations obtenues et les analyses faites, et doivent être confortées les constatations et les recommandations d'audit qui seront diffusées. Ces papiers de travail servant à documenter les travaux d'audit doivent être établis par l'auditeur interne et revus par le management de l'audit interne. Chaque papier de travail doit avoir un numéro de référence qui doit être croisé avec les documents correspondants du dossier d'audit : c'est le « cross référencement ».

En outre, le papier de travail doit obligatoirement comporter les indications suivantes :

- nom de l'organisation,
- désignation de la structure auditée (Département, Direction ou Service),
- nom et prénoms de l'auditeur,
- nom et prénoms du superviseur,
- date.

Notons que, le papier de travail ne doit pas être une feuille quelconque, il doit obligatoirement être un document pré-imprimé et sa tenue doit faire l'objet d'une normalisation de la part de la structure responsable de l'audit interne.

2.3.6. Le manuel des procédures

Le manuel de procédures permet de répondre à la question fondamentale sur la répartition et l'exécution des activités à savoir qui fait quoi ? où ? quand ? comment ? et pour quelles fins ? Il prévoit également la procédure de suivi des recommandations.

C'est un document dans lequel :

- « la définition des tâches doit être la plus détaillée possible et répondre aux objectifs de contrôle interne ;
- la définition des pouvoirs et des responsabilités doit être précise : il convient à ce niveau d'éviter les cumuls de fonctions incompatibles, sources possibles de fraudes ;
- les schémas de circulation des informations doivent être nettement définis et les délais de transmission précisés pour éviter les retards ou les pertes d'informations. » (BARRY, 2009 : 15).

Les conditions techniques et matérielles étant réunies, comment peut-on assurer l'efficacité du service d'audit interne.

Nous venons de prendre connaissance du mode d'organisation d'un service d'audit interne en faisant ressortir les particularités et les situations dans lesquelles chaque type d'organisation peut être mis en œuvre. Nous étudierons dans le chapitre suivant le fonctionnement d'un service d'audit interne.

CHAPITRE 3 : FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE

Dans le cadre de son fonctionnement, l'audit interne planifie des missions en s'appuyant sur le plan d'audit, conduit des missions d'audit dans toutes les unités de l'organisation, gère administrativement le service pour son efficacité.

3.1. La planification des missions

« Avant la conduite des missions, on élabore la planification des missions » (BARBIER, 1996 :56). La planification des missions s'avère nécessaire avant leur exécution. Nous entendons par planning des missions, la traduction du « plan d'audit en emploi du temps pour chaque auditeur. Pour ce faire quatre étapes sont à respecter :

- construire les périodes d'indisponibilité de chacun (congés, temps de formation, dates de départ et d'arrivée pour les mutations en cours d'année) ;
- construire les équipes d'audit en affectant les auditeurs aux missions retenues pour eux et en prenant en compte l'enchaînement des missions ;
- obtenir l'accord des audités sur les périodes retenues pour les missions d'audit ;
- élaborer l'emploi du temps de chacun » (RENARD, 2010 : 414).

L'élaboration du planning des missions relève de la responsabilité du responsable d'audit vis-à-vis de l'organisation. C'est à lui d'utiliser judicieusement les moyens dont il dispose en proposant des missions là où les risques relatifs au patrimoine, à la qualité de l'information, à l'efficacité sont les plus lourds de conséquences et ont plus de chance de se réaliser. Le planning doit être suivi et mis à jour compte tenu des différents mouvements pouvant intervenir.

3.2. Conduite d'une mission d'audit interne

« L'objet d'une mission d'audit interne est l'étude de la maîtrise des risques de l'activité, le processus ou l'entité qu'on audite. » (SCHICK, 2007 : 63). Une mission d'audit est un travail temporaire que l'auditeur est chargé d'accomplir dans l'intention de la Direction Générale.

Elle ne peut démarrer sans ordre de mission et se caractérise par trois phases principales qui sont : la phase d'étude ou préparatoire, la phase de réalisation ou de vérification et la phase de conclusion.

3.2.1. L'ordre de mission

« L'ordre de mission formalise le mandat donné par la direction générale à l'audit interne... » (RENARD, 2010 : 218). C'est le document par lequel l'auditeur interne détient son pouvoir d'investigation. L'ordre de mission de l'auditeur interne a deux origines :

- le contrôle ponctuel, à la demande de la Direction Générale ;
- le contrôle récurrent ou prévu dans un programme d'audit annuel ou pluriannuel autorisé par la Direction Générale ou le Comité d'Audit.

Nous constatons que dans les deux cas, l'ordre de mission est important pour les raisons suivantes :

- l'audit interne ne peut pas s'autosaisir pour l'exécution des missions. Il n'est pas un gendarme, il réalise les missions qui lui sont confiées par la hiérarchie ;
- l'ordre de mission permet d'informer tous les responsables concernés de la réalisation d'une mission d'audit.

3.2.2. La phase d'étude ou de préparation

Elle constitue la première étape de la mission d'audit. Cette phase comprend l'élaboration du plan d'approche, du Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (TFfA) et le rapport d'orientation.

3.2.2.1. Le plan d'approche

Le plan d'approche permet d'orienter la mission à partir de l'évaluation des facteurs clés de succès du domaine audité. Il « organise la phase d'étude ; il associe à une prise de connaissance du domaine à auditer défini par l'ordre de mission et une prise de conscience de ses habituels risques et opportunités d'améliorations, une décomposition du sujet de la mission en objets auditables qui produit le référentiel. » (LEMANT, 1995 : 39).

Le plan d'approche prépare l'analyse des risques et pour cela, l'auditeur doit apprendre son sujet, connaître de près le domaine à auditer, le découper en simple activité à auditer, définir pour chaque activité les objectifs spécifiques, les risques à éviter et déterminer les conditions d'atteinte des objectifs à l'aide des Pratiques d'Organisation Communément Adoptées

(POCA) qui sont des dispositifs de maîtrise. Cela afin que le travail soit facile, simple et précis.

En somme, le plan d'approche fait le point sur les connaissances acquises et les préoccupations liées à l'activité auditée et celles exprimées par le demandeur de la mission. Il permet en outre, de définir un planning précis de la phase de réalisation et de décider des dates pour l'établissement du Tableau des Forces et faiblesses Apparentes, du rapport d'orientation et du programme de vérification.

3.2.2.2. Le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfA)

« Le TFfA conclut la phase d'analyse des risques réalisée sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche ; il présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés. Il constitue l'état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles, et permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer le rapport d'orientation. » (LEMANT, 1995 : 63). Il constitue une synthèse des forces et faiblesses identifiées lors de la phase de prise de connaissance.

Dans ce tableau, les forces et les faiblesses sont présentées par rapport à des règles, procédures et systèmes existants mais aussi par rapport à des résultats attendus et leurs conditions d'obtention. « Leur validation, la détermination de leurs causes et l'évaluation de leurs conséquences seront l'objet de l'établissement du programme de vérifications. » (LEMANT, 1995 : 66). Toujours selon le même auteur, le TFfA répond aux principes suivants :

- la phase d'étude doit consister essentiellement en une analyse des risques matérialisée par un TFfA ;
- une Force (F) ou une faiblesse (f) doit s'exprimer par rapport à un objectif de contrôle interne ou une caractéristique normale attendue pour assurer le bon fonctionnement d'une organisation ou l'atteinte d'un résultat escompté ;
- la profondeur des investigations doit être limitée à ce stade aux analyses nécessaires pour émettre une opinion sur les Forces et faiblesses Apparentes ;
- la date d'établissement du TFfA doit être prédéterminée dans le plan d'approche.

Par conséquent, il est souhaitable dans la pratique que le TFfA soit utilisé comme un support de supervision faisant apparaître la démarche intellectuelle de l'auditeur et assurant la cohérence de l'ensemble de la mission. Sa validation par le responsable de l'audit interne, clôt l'analyse des risques et permet de passer à l'étape suivante : le rapport d'orientation.

3.2.2.3. Le rapport d'orientation

La norme 2240 de l'IIA indique que les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission. Le rapport d'orientation est un document simple, relativement bref (quelques pages) élaboré par l'audit interne. Il définit les objectifs et le champ d'action de la mission sous les aspects suivants :

- objectifs généraux : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne ;
- objectifs spécifiques : ce sont les dispositifs du contrôle interne concernés par les tests ;
- le champ d'action : constitué par les fonctions et les zones géographiques concernées par la mission.

Après l'étape de l'étude, qui à travers ses différentes sous-phase nous ont permis de mieux cerner et orienter la mission, nous aborderons à présent la phase de vérification constituée des travaux sur le terrain.

3.2.2.4. Les outils et techniques à utiliser lors de la phase d'étude

Les principaux outils et techniques indispensables à la phase d'étude sont :

- *le questionnaire de prise de connaissance (QPC)* : il s'agit des questions que l'auditeur se pose sur l'entité à auditer. Ces questions ont trait à la connaissance socio-économique, au contexte organisationnel et au fonctionnement afin de se familiariser avec l'entité. « Elles ont pour but l'orientation, la prévision des moyens à mettre en œuvre et la présélection des cibles de la mission. » (ROUFF, 2001 :14) ;

- *le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfA)* : aussi appelé tableau d'identification des risques, donne une vue d'ensemble des forces et faiblesses présumées ou réelles, par rapport aux procédures et règles existantes. « Le TFfA a pour objectif de mettre en évidence les points à priori positifs : les forces du domaine et les points à priori négatifs : points faibles. » (MADERS, 1994 : 132) ;

- *l'analyse documentaire* : consiste à l'exploitation des textes et des documents nécessaires à la connaissance de la structure auditée.

3.2.3. La phase de réalisation ou de vérification

La phase de réalisation ou de vérification comprend la réunion d'ouverture, le programme de vérification et le travail sur le terrain. La principale caractéristique de cette étape est la présence de l'auditeur sur les lieux à auditer. Mais, tout commence par la réunion d'ouverture.

3.2.3.1. La réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture marque non pas le début de la mission, mais plutôt le commencement des opérations de réalisation. Cette réunion doit nécessairement se tenir chez l'audité, sur les lieux mêmes où la mission d'audit doit se dérouler, car, c'est à cet endroit qu'on peut trouver le maximum d'informations et de documents susceptibles, d'être consultés au cours de la mission.

La réunion d'ouverture permet aux des auditeurs en charge de la mission d'avoir un contact direct avec les responsables du service ou de la fonction auditée, assistés de leurs collaborateurs afin de leur présenter un programme et de le commenter avec eux. Elle débute par la désignation d'un rapporteur parmi les participants pour qu'un compte rendu soit rédigé et son ordre du jour aborde les six principaux points suivants selon RENARD (2010) :

- *la présentation* : présenter les auditeurs et se faire présenter les responsables audités et l'activité ;
- *le rappel sur l'audit interne* : clarifier le rôle de la fonction d'audit interne et son objectifs, et décrire la place du service dans l'organisation pour assurer une parfaite collaboration auditeurs/audités ;
- *le rapport d'orientation* : exposer le rapport d'orientation ;
- *les rendez-vous et contacts* : avoir le calendrier des contacts ;
- *la logistique de la mission* : clarifier les conditions matérielles ;
- *le rappel sur la procédure d'audit* : annoncer le déroulement prévisionnel de la mission et discuter des modalités de collaboration entre auditeurs et audités.

Au terme de cette réunion, le rapport d'orientation peut faire l'objet d'une mise à jours par les auditeurs afin d'apporter les modifications éventuelles décidées en commun accord.

3.2.3.2. Le programme de vérification

Le programme de vérification « est un document interne au service d'audit, destiné à définir, répartir dans l'équipe, planifier et suivre les travaux des auditeurs. Il définit les travaux que l'auditeur va effectuer pour vérifier, d'où son nom, la réalité des forces et des faiblesses apparentes, confirmer l'existence des forces et évaluer l'incidence des faiblesses » (LEMANT, 1995 : 77). Sa mise en œuvre par les auditeurs doit permettre d'atteindre l'ensemble des objectifs du rapport d'orientation.

Ce programme d'audit est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission et en général au cours d'un bref retour dans les bureaux du service. Pour RENARD (2010 : 252), six objectifs sont à assignés à ce programme :

- *un document contractuel* entre l'équipe en charge de la mission et les responsables de l'audit ;
- *un planning de travail*, permettant au chef de mission de répartir les tâches entre les différents membres de la mission de même que organiser et planifier le travail dans le temps ;
- *un fil conducteur*, c'est la feuille de route pour chaque auditeur, il permet d'éviter les pertes de temps et de faire des travaux inutiles dans le cadre de la mission ;
- *un point de départ du questionnaire de contrôle interne (QCI)*, c'est à partir de ce document et parallèlement à son élaboration que se construit, dans tous ses éléments de détails, le QCI ;
- *suivi du travail*, permet au responsable de mieux suivre globalement et individuellement le travail des auditeurs, et de disposer de moyens d'appréciation ;
- *une documentation*, l'existence d'un programme de travail précis pour chaque thème ou sujet d'audit constitue au sein du service d'audit interne une documentation particulièrement précieuse et qui sert de modèle pour les audits à venir.

Toujours selon le même auteur, (2010 : 254), le programme de vérification constitue un résumé détaillé et précis :

- des travaux préliminaires à accomplir pour mettre en œuvre les techniques et outils (inventaires, rassemblement de documents, sélections diverses) ;
- de quelle technique, de quel outil, dont il faut envisager l'utilisation (d'établir un diagramme de circulation ; de faire un sondage statistique ; de suivre une piste d'audit ; d'interviewer un opérationnel ; de réaliser telle observation sur le terrain ; etc.).

Ainsi, l'auditeur saura quelles tâches, il doit accomplir (Quoi ?) selon quel planning (Quand ?) mais également quels outils (Comment ?).

3.2.3.3. Le travail sur le terrain

Le but visé est de parvenir à des conclusions indiscutables et pertinentes en réponse aux interrogations du management.

Le Travail de terrain s'exécute conformément au programme de vérification, qui est un guide améliorable à condition que toute modification soit discutée et consignée. Il est réalisé grâce :

- aux constats/observations
- aux recherches et validations de preuves (tests de cohérence et de validation);
- à l'appréciation de la qualité du contrôle interne

La réussite de cette étape est déterminant pour l'objet de la mission d'audit et surtout pour la phase suivante car c'est à partir des résultats obtenus sur le terrain que, l'auditeur tire les conclusions sur les forces et faiblesses apparentes et peut faire des recommandations. Notons que c'est à cette étape que, l'auditeur démontre son professionnalisme (sa maîtrise des outils et techniques d'analyse et de validation) dans la pratique de ses travaux d'audit. Comme le disait V. BERCHE, (2012 : 4), « c'est sur le terrain que l'évaluation réelle de la rigueur et du bon sens de l'auditeur se fera. »

3.2.3.4. Les outils et techniques à utiliser lors de la phase de réalisation

Les principaux outils et techniques nécessaires à la phase de réalisation sont :

- *l'interview* : est selon LEMANT (1995 : 181), une technique de recueil d'informations qui permet d'expliquer et de commenter le déroulement des opérations afférentes à un processus. La réalisation d'une interview nécessite avant tout une préparation par écrit des questions à

poser, la définition préalable du sujet, la connaissance du sujet qui implique celle de la personne à rencontrer et de l'objet de l'entretien, et la prise de rendez-vous ;

- *les sondages statistiques* : sont utilisés lorsque l'objectif de l'auditeur est d'estimer une grandeur pour une population de taille importante. C'est une technique courante et nécessaire en audit, qui permet de se forger une opinion raisonnable et de formuler les recommandations adéquates pour les diligences normales ;

- *le questionnaire de contrôle interne (QCI)* : a pour objectif « de guider l'auditeur dans son travail d'analyse afin de lui permettre, en toute objectivité de déceler les dysfonctionnements et d'en discerner les causes réelles. » (ROUFF, 2001 : 15). Le QCI permet d'évaluer le dispositif de contrôle interne de l'organisation à travers des questions relatives à l'organisation existante ;

- *l'observation physique* : est un outil permettant à l'auditeur d'examiner aussi bien les processus, les biens, les documents que les comportements des gens au travail. Selon RENARD (2010), la pratique de l'observation physique exige qu'elle ne soit pas clandestine, ponctuelle et soit toujours validée ;

- *les rapprochements* : constituent pour l'auditeur une technique de validation ; on confirme l'identité d'une information dès l'instant qu'elle provient de deux sources différentes. C'est dans l'utilisation des techniques de rapprochement que l'auditeur interne va faire preuve d'imagination pour aller chercher, là où on ne saurait les soupçonner, les réponses à son questionnaire de contrôle interne ;

- *la piste d'audit* : ou chemin d'audit est pour l'auditeur interne un « ensemble de procédures permettant premièrement de reconstituer dans un ordre chronologique les opérations, deuxièmement de justifier toute opération par une pièce d'origine à partir de laquelle il doit être possible de remonter par un cheminement ininterrompu au document de synthèse et réciproquement. » (Source SODEXO in IFACI, 2011 : 35).

- *le diagramme de circulation* ou *flow chart* : est un outil qui permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centre de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports.

- *l'organigramme hiérarchique* : il permet de définir les relations de pouvoir et de bien comprendre le fonctionnement de l'organisation. La comparaison entre la réalité du terrain et ce document remit à l'auditeur, lui permettra de tirer dès le départ des conclusions;
- *l'organigramme fonctionnel* : relève la totalité des fonctions existantes et permet donc d'aller voir, si on trouve leur traduction dans les analyses de poste. « Cet organigramme a comme caractéristique que les mots figurant dans les cases ne sont pas des noms de personnes (organigramme hiérarchique) mais des verbes désignant des fonctions. » (RENARD, 2010 : 356).
- *la grille d'analyse des tâches* : va relier l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses des postes. Elle est la photographie à un instant T de la répartition du travail. La grille d'analyse des tâches permet de « s'assurer de la séparation des tâches ou des fonctions incompatibles. » (BERTIN, 2007 : 40).
- *la feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP)* : attire l'attention sur les conséquences des dysfonctionnements et les recommandations de l'auditeur, plus que sur les faiblesses elles-mêmes. Pour LEMANT (1995), tout dysfonctionnement digne d'être signalé sera formulé sous forme de FRAP : le « Problème » qui le résume ; les « Faits » qui le prouvent ; les « Causes » qui l'expliquent ; les « Conséquences » que cela entraîne et les « Recommandations » qui le résolvent ;
- *la feuille d'analyse de risques (FAR)* : permet d'identifier et d'analyser les risques liés à un domaine, une activité donnée. L'objectif poursuivi est non pas de détecter les problèmes mais les risques encourus.

3.2.4. La phase de conclusion

L'auditeur interne, qui doit disposer à ce niveau d'une grande aptitude de rédaction va élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa recherche. On retrouve dans cette ultime étape, le projet de rapport, la réunion de clôture et le rapport définitif.

3.2.4.1. Le projet de rapport d'audit interne

Le projet de rapport rédigé n'ayant pas encore fait l'objet de validation générale, les observations qu'il contient ne peuvent par conséquent être considérées comme définitives. C'est donc un document incomplet, car, il ne comporte pas de réponses des audités aux

recommandations. Reprenant l'ensemble des FRAP, il ne comporte pas le plan d'action qui est souvent joint au rapport définitif permettant à l'audité d'indiquer quand et par qui seront mises en œuvre les recommandations acceptées. Il constituera le point principal abordé au cours de la réunion de clôture.

3.2.4.2. La réunion de clôture

La réunion de clôture se déroule sur les lieux de l'audit et a comme ordre du jour, l'examen du projet de rapport qui est distribué des jours à l'avance à tous les participants. Elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture.

L'équipe d'audit procède à une présentation vivante et illustrée du rapport. Pour cela, les auditeurs internes doivent faire un classement rigoureux des documents afin de pouvoir se munir des papiers de travail qui constituent les éléments de preuves, prêts à être montrés si la nécessité de la réunion l'exige. « L'auditeur ressent parfois une réaction de défense lorsqu'il présente ses résultats aux audités. Ceux-ci en effet ne perçoivent pas forcément l'intérêt des recommandations. » (HOARAU & Al, 2010 : 59).

Au terme de cette réunion, les précisions sont faites sur les procédures de suivi d'audit. Il est procédé de cette manière pour que chaque partie sache ce qui lui reste à faire et les délais accordés aux audités pour envoyer leur réponse aux recommandations au service d'audit interne, avant que ce dernier n'entreprenne de rédiger le rapport définitif.

3.2.4.3. Le rapport d'audit

Le rapport d'audit interne, document écrit, doit être objectif, clair, concis, utile et le plus convaincant possible. Il est non seulement, un document d'information pour la hiérarchie qui doit évaluer le niveau de maîtrise du domaine audité et les mesures à prendre pour améliorer la situation, mais aussi, un outil de travail pour l'audité et à partir duquel il pourra donc entreprendre des actions correctives. Dans cette même optique, LEMANT (1995 : 119) affirme que « le rapport d'audit interne communique, aux principaux responsables concernés pour action et à la Direction pour information, les conclusions de l'Audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès. »

Sa diffusion doit être limitée, afin d'éviter d'exposer au grand jour les problèmes relevés chez l'audité, et être effectuée le plus rapidement possible pour que des mesures correctives soient

prises. Mais le travail de l'auditeur ne s'arrête pas avec le dépôt du rapport, il doit ensuite assurer le suivi des recommandations conformément à la norme 2500.

La réalisation de ces différentes phases nécessite l'utilisation de certains outils et techniques, dans un but de conformité et d'efficacité.

3.2.4.4. Les outils et techniques à utiliser lors de la phase de conclusion

Les principaux outils et techniques qui conviennent à la phase de conclusion sont :

- *la feuille de révélation et d'analyse des problèmes* : n'est que la mise en forme rigoureuse et efficace de la norme 2320 et des précisions apportées par la MPA 2410-1. « L'ensemble des FRAP, après reclassement et tirage, peut constituer le corps du rapport. » (LEMANT, 1995 : 95) ;

- *les logiciels informatiques* : outils de travail des auditeurs, il s'agit pour l'essentiel des logiciels de traitement de texte, de dessin, des tableurs et des logiciels de représentations graphiques. Ils permettront la rédaction et la présentation du rapport.

3.2.5. La phase de surveillance des actions de progrès

C'est la phase qui prend en compte le suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées dans le rapport final d'audit. La norme 2500 montre que le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management. La norme 2500-A1 précise que le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management, ou que la Direction Générale a accepté de prendre le risque de ne rien faire. Selon l'IIA (2009 : 21), l'audit interne doit surveiller la suite donnée aux résultats des missions de conseil conformément à l'accord passé avec le client donneur d'ordre.

3.3. Gestion administrative du service

Nous entendons par gestion administrative, la gestion des ressources humaines, les moyens matériels et financiers et l'intégration dans l'entreprise.

3.3.1. Gestion de ressources humaines

Les auditeurs sont les principaux acteurs de la pratique de l'audit interne. Leur recrutement peut se faire en interne ou/et en externe, tout dépend des objectifs que visent les responsables de l'organisation.

En ce qui concerne leur profil RENARD (2003 : 75) pose la question « quel profil pour de bons auditeurs ? ». Lui-même répond en disant « qu'il n'y a pas de profil type des auditeurs internes sauf à exiger de bonnes aptitudes à communiquer et une solide connaissance des techniques d'audit... ». De même, la norme 1210 de l'IIA précise que « Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. » (IFACI, 2011 : 9).

Outre le recrutement et le profil des auditeurs, l'organisation devra veiller à la formation continue des auditeurs comme l'indique la norme 1230 de l'IIA, « Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue. ». La formation continue peut s'acquérir par l'adhésion et la participation à des associations professionnelles, par l'assistance à des conférences, séminaires, sessions d'études, et la participation aux actions internes de formation, ainsi que par la participation à des programmes de recherches.

3.3.2. Moyens financiers et matériels

Pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés par la hiérarchie et en conformité avec la politique de l'organisation, le service d'audit interne doit disposer de moyens suffisants pour l'accomplissement de ses activités.

A cet effet, comme tout service, l'audit interne ne saurait fonctionner sans budget annuellement défini et en fonction du plan élaboré et agréé par la Direction Générale. Ce budget doit non seulement être jugé suffisant pour mener à bien les missions, mais aussi, faire l'objet d'ajustement au fur et à mesure des changements cela afin d'éviter que les moyens financiers ne constituent une entrave à la bonne marche du service. De même, le service doit jouir d'un cadre de travail confortable pour le déroulement de ses activités quotidiennes et disposer dans la mesure du possible, de moyens logistiques nécessaires à l'accomplissement des missions pour garantir son efficacité.

3.3.3. L'intégration dans l'entreprise

« Rouage essentiel du bon fonctionnement de l'organisation, l'audit interne doit y être parfaitement intégré et s'y sentir pleinement légitime. Il doit, pour ce faire, connaître le ou les métiers de l'organisation, bien se coordonner avec les fonctions qui lui sont proches et répondre bien que possible aux attentes de ses parties prenantes. » (VAURS, 2011 : 3).

De plus, « le niveau d'objectivité et d'indépendance, le niveau de compétence et la performance des auditeurs internes constituent des éléments déterminants », (KRISHNAMOORTHY, 2002 : 95), pour une meilleure intégration dans l'entreprise. Ainsi, comme toute fonction de l'entreprise, le service d'audit interne devra être évalué, non pas en terme d'obligation de résultat mais plutôt en terme de moyens afin de pouvoir juger objectivement son efficacité.

Au terme de notre étude sur le fonctionnement de l'audit interne, nous constatons qu'il repose sur une méthodologie claire et rigoureuse, un professionnalisme reconnu et confirmé, toute chose qui constitue une bonne image de l'audit interne. Dans le chapitre suivant, nous présenterons l'approche méthodique utilisée dans le cadre de notre mémoire.

CHAPITRE 4 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Sur la base de notre revue de littérature, nous avons développé une méthodologie pour cerner les contours de notre thème. En effet, l'étude sur la compréhension théorique de l'audit interne que nous venons de mener permettra de mettre en lumière les préoccupations des différents acteurs et la difficulté qu'ils ont à faire fonctionner le Département Audit Interne de la LONASE dans le respect des normes en vigueur.

Dans ce chapitre, nous développerons une méthodologie fondée sur des bases essentielles de collecte et d'analyse des données.

4.1. Modèle d'analyse

Le modèle d'analyse nous permettra de définir le champ d'étude et d'orienter nos travaux. Elle constituera la base d'évaluation de la pratique de l'audit interne à la LONASE.

4.1.1. Les variables du modèle

Notre modèle d'analyse comportera deux (02) types de variables : les variables dépendantes et les variables indépendantes.

4.1.1.1. Les variables dépendantes

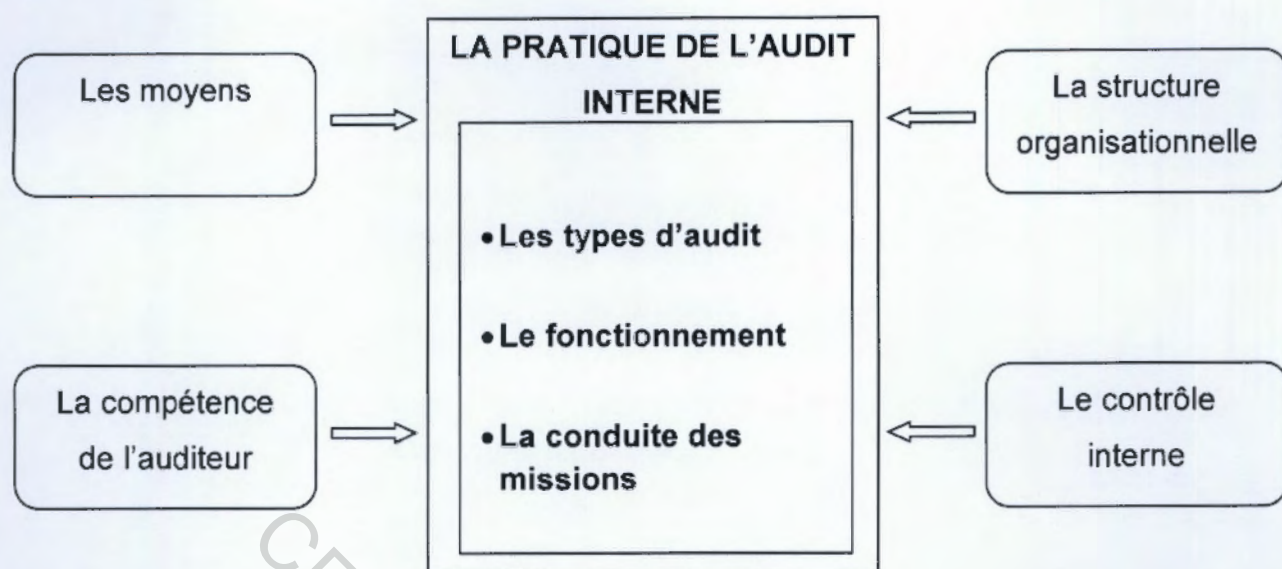
Les variables dépendantes ou variables critères permettront d'indiquer le phénomène que l'on cherche à expliquer. Elles subissent l'influence des variables indépendantes et peuvent également rétroagir sur certaines. Ainsi, les variables dépendantes auront des composantes qui permettront de mieux cerner les contours de notre étude. Dans notre cas elles comprendront : les types d'audit, le fonctionnement et la conduite des missions.

4.1.1.2. Les variables indépendantes

Les variables indépendantes seront constituées de celles qui influent sur la pratique de l'audit interne dans l'entreprise. Il s'agira ici de la structure organisationnelle, des moyens de mis à disposition en œuvre, de la compétence de l'auditeur et du contrôle interne.

Nous présenterons à travers un schéma le modèle d'analyse, ce qui fera ressortir nos variables.

Figure 1 : Modèle d'analyse de la pratique de l'audit interne



Source : nous même

Pour mieux apprécier les composantes de la pratique de l'audit interne ainsi que les variables indépendantes, nous définirons des indicateurs de mesure.

4.1.2. Les indicateurs de mesure des variables

Afin de pouvoir réaliser l'évaluation de la pratique de l'audit interne à la LONASE, nous avons défini des indicateurs de mesure des variables.

4.1.2.1. Les indicateurs de mesure de variables dépendantes

L'appréciation des composantes de la pratique de l'audit interne passera par la définition des indicateurs de mesure des dites composantes résumés dans le tableau ci-après :

Tableau N°1 : Indicateurs de mesure des composantes de la pratique

Composantes	Indicateurs	Mesures
Types d'audit	<ul style="list-style-type: none"> • Objectif de l'audit 	<ul style="list-style-type: none"> • Réalisations du service d'audit interne • Activités auditées • Nature des missions réalisées
Fonctionnement	<ul style="list-style-type: none"> • Management du Département Audit Interne • Planification des missions • Relation avec les autres services 	<ul style="list-style-type: none"> • Gestion des carrières des auditeurs • Nombre de missions • Pertinence du contenu • Suivi des missions

Conduite des missions	<ul style="list-style-type: none"> • Maîtrise de la méthodologie • Respect de la méthodologie • Connaissance et maîtrise des outils • Suivi des missions • Suivi des recommandations 	<ul style="list-style-type: none"> • Couverture des missions assignées • Pertinence des plans d'actions correctives • Utilisation des outils
------------------------------	---	---

Source : nous même

4.1.2.2. Les indicateurs de mesure des variables indépendantes

Ces indicateurs, bien que non exhaustifs, seront déterminants pour effectuer un diagnostic de la pratique de l'audit interne dans l'institution.

Tableau N°2 : Indicateurs de mesure des variables indépendantes

Composantes	Indicateurs	Mesures
Compétence de l'auditeur	<ul style="list-style-type: none"> • Formation initiale • Degré de maîtrise des outils • Maîtrise des activités de l'entité 	<ul style="list-style-type: none"> • Capacité à mener les missions • Programme de formation continue
Moyen de l'audit	<ul style="list-style-type: none"> • Existence de moyens humains, matériels, financiers et techniques • Adéquation de ces moyens avec les missions assignées • Existence et contenu du budget 	<ul style="list-style-type: none"> • Nombre d'auditeur • Qualité de l'effectif nature du matériel • Suffisance du budget
Contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> • Formalisation de procédures • Degré de conservation du document • Environnement de contrôle 	<ul style="list-style-type: none"> • Existence d'un manuel de procédures • Mis à jour périodique du manuel • Application effective
Structure organisationnelle	<ul style="list-style-type: none"> • Existence et respect de l'organigramme • Adéquation de la structure avec les missions assignées 	<ul style="list-style-type: none"> • Existence de fiche de poste • Composition des équipes d'audit

Source : nous même

Après la définition de notre modèle d'analyse, nous présenterons notre procédure de collecte des données.

4.2. Collecte de données

L'audit interne étant une fonction d'aide au management et qui, dans le cadre de sa démarche, s'intéresse à l'ensemble des activités de l'entreprise, nous nous sommes donc approchés des différents acteurs à savoir : les directeurs, les chefs de département, les chefs de service, les chefs de section de même que les chefs d'agences de Dakar pour collecter les données.

Il s'agissait pour nous, d'identifier les sources de données adéquates et de choisir des méthodes qui serviraient à mieux recueillir les informations nécessaires, crédibles et accessibles. Ce qui nous a conduits à la conception du questionnaire et à l'élaboration du guide d'entretien pour des interviews accordées. Nous avons eu également recours à la recherche documentaire et à l'observation. Le choix de ces outils se justifie par leur diversité qui nous permettra de collecter le maximum d'informations afin d'analyser les variables retenues dans notre modèle d'analyse.

4.2.1. Le questionnaire

Pour recueillir les avis et perceptions des différents acteurs sur l'audit interne afin de nous permettre de mieux cerner comment celui-ci est perçu et pratiqué, nous avons conçu un questionnaire (annexe 3) que nous avons remis en main propre à l'ensemble des responsables, après autorisation signée du Directeur Générale le 13 juin 2012 (annexe 2). Pour la récupération, les questionnaires remplis ont été déposés au secrétariat de la Direction de l'Audit Interne et de la Qualité.

Il s'agissait d'appréhender certains éléments de la pratique de l'audit interne dans ses aspects utilité, apport, attente des acteurs de la fonction, rapports auditeurs/ audités, le contrôle interne. Ce questionnaire nous a permis de cerner l'attitude de ces responsables vis-à-vis de l'audit interne, leur perception et acceptation des missions d'audit et de mesurer les relations de partenariat qu'ils entretiennent avec le service audit interne.

4.2.2. L'interview

L'interview a été réalisée à partir d'un guide d'entretien que nous avons élaboré, exclusivement pour le responsable et le personnel de l'audit interne. Le but recherché était de nous permettre de décrire l'existant et le fonctionnement du Département Audit Interne. Cette interview a couvert toutes les composantes indépendantes déterminées et certaines variables

dépendantes. Il nous a permis d'expliquer et de commenter les informations recueillies. Ainsi, il a apporté une plus-value importante à la collecte des données factuelles et des éléments d'analyse et de jugement.

4.2.3. L'observation

Cette technique fut très utile pour valider les informations et assurer une certaine fiabilité à notre analyse. En effet, pour vérifier le respect de la méthodologie d'audit interne, nous avons observé les tâches respectives accomplies par les auditeurs lors du déroulement des missions sur le terrain en vue de percevoir les modalités d'application de la méthodologie, les outils et techniques utilisés et mis en œuvre pour l'effectuer ainsi que les difficultés rencontrées.

4.2.4. L'analyse documentaire

L'analyse documentaire a consisté en la consultation et l'exploitation des documents de l'entreprise (texte portant organisation et fonctionnement, manuel de procédures etc.), et des documents internes au Département Audit interne (charte, cartographie des risques, plan d'audit de 2012, rapports d'audit de 2012, etc.).

La collecte des données terminée, nous avons procédé à l'analyse des résultats obtenus.

4.3. Analyse des données

L'analyse des données a commencé par l'examen des données pour vérifier si elles sont précises, complètes et logiques avant de procéder à la confrontation entre celles-ci et les indicateurs de mesure des variables retenus plus haut.

L'examen du guide d'entretien nous a fait ressortir les points déterminants du fonctionnement du département. Concernant le questionnaire, nous avons mis en relief les moyens en place permettant de mener les activités d'audit et par conséquent atteindre les objectifs. Enfin, nous avons procédé à l'évaluation de l'impact des réponses négatives et à la vérification de la réalité de celles dites positives pour préparer notre appréciation en aval.

L'analyse a porté ainsi sur les résultats relatifs à la revue documentaire, aux questionnaires administrés, aux interviews menées, et aux observations faites, cela nous a amené à concevoir une opinion sur les différents enjeux auxquels sont soumis les acteurs de l'audit interne et à réagir en proposant des recommandations.

La partie théorique développée dans les trois (03) premiers chapitres a servi de référentiel pour l'analyse de la pratique de l'audit interne à la LONASE. Le modèle d'analyse quant à lui nous a permis d'établir le cadre idéal de cette pratique et de tracer le périmètre de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Cette première partie de notre étude consacrée au cadre théorique de l'audit interne nous a permis de situer celui-ci à travers ses concepts de base, son fonctionnement, la conduite de ses missions et les facteurs susceptibles d'influencer sa pratique.

L'objectif visé à travers cette théorie a été de montrer l'importance que revête la pratique de l'audit interne, bien structurée, pour la réalisation des objectifs d'une organisation dans un environnement en perpétuel mutation. Par ailleurs, nous avons conçu un modèle d'analyse qui va constituer le fondement de la deuxième partie de notre mémoire qui porte sur la pratique de l'audit interne à la LONASE.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**DEUXIEME PARTIE : LA
PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A
LA LONASE**

Introduction

A travers le cadre théorique, nous nous sommes familiarisés avec la fonction d'audit interne grâce à ses concepts, son organisation, son fonctionnement, la conduite de ses missions et les outils utilisés. Celui-ci va nous permettre dans cette seconde partie d'asseoir notre analyse de la pratique de l'audit interne de la LONASE sur la base du modèle conçu, et de formuler des recommandations suivies d'un plan d'action en vue d'une adéquation de la pratique de l'audit interne telle appliquée à la LONASE, avec celle recommandée par les auteurs et les normes.

Pour ce faire, nous aborderons dans le premier chapitre la présentation de la LONASE, dans le second, nous décrirons la pratique de l'audit interne à la LONASE, puis dans le troisième nous analyserons la pratique de l'audit interne de cette structure en mettant en avant les forces et les faiblesses, et enfin dans le dernier chapitre nous ferons des recommandations à l'endroit des différents acteurs et la proposerons un plan d'action pour la mise en œuvre de celle-ci.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 5 : PRESENTATION DE LA LONASE

La Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE) est une société nationale créée par la loi 87-43 qui lui concède le monopole de l'exploitation de toutes les formes de loteries, jeux de hasard, de pronostics et assimilés, en contrepartie duquel la LONASE verse une redevance à l'Etat.

La présentation de cette entité se fera à travers son historique, les missions qui lui sont assignées, sa nature juridique, son domaine d'activités et ses sources de financement, ainsi que la structure organisationnelle qui lui permet de s'acquitter de ses missions.

5.1. Historique, missions et nature juridique

Depuis sa création dans les années 60, la LONASE a connu plusieurs mutations.

5.1.1. Historique

La LONASE a été créée le 30 décembre 1966 sous la forme d'une société privée, quelques années plus tard elle se mue en société d'économie mixte dans laquelle l'Etat détient 80% du capital. Le 28 décembre 1987, La puissance publique finit par en assurer pleinement le contrôle par la loi 87-43. Par cette loi, la LONASE obtient le monopole de l'exploitation de toutes les formes de loteries, jeux de hasard, de pronostics et assimilés.

5.1.2. Les missions

La loi 87-43 du 28 Décembre 1987 définit la mission de la LONASE en ces termes :

La Société Nationale Sénégalaise (LONASE) a pour objet l'exploitation de toutes formes de loteries, jeux de hasard, pronostics et assimilés.

Soucieux d'organiser, de réguler et de moraliser l'environnement ludique sénégalais l'Etat a concédé un monopole pour l'exploitation de l'ensemble des activités liées à l'objet de la LONASE.

A cette mission formelle s'est greffé au fil du temps, le concept de développement social de la nation. La LONASE avec ses bénéfices contribue de manière significative au développement dans le domaine social et en font une entreprise au service du social à cause de sa politique de solidarité et d'assistance a la population. La poursuite de cette ambition exige de sa part la recherche constante d'une meilleure satisfaction de la clientèle, une rigueur sans cesse accrue des procédures de traitements et la garantie des opérations de jeux.

5.1.3. Nature juridique

Société privée à l'origine, la LONASE a connu plusieurs statuts dans son évolution :

- société anonyme de **1966 à 1973** ;
- société d'économie mixte de **1974 à 1977** ;
- société nationale de fait de **1977 à 1987** ;
- société nationale de droit conformément à la loi N°87-43 du **28 Décembre 1987**.

Cette évolution au plan institutionnel qui traduit l'intérêt des pouvoirs publics, consacre ainsi la place privilégiée de la LONASE dans l'économie nationale, comme un puissant adjuvant aux ressources traditionnelles essentiellement constituées d'impôts et de taxes.

5.2. Domaines d'activité et sources de financement

La LONASE exerce des activités à caractère commercial. A ce titre ses ressources proviennent essentiellement de la commercialisation de ses produits constitués en grande partie par : le Paris Mutuel Urbain (PMU) ; les paris sportifs, les tickets de grattage (les instantanés), etc. Grâce à ces entrées de fonds, le Conseil d'Administration adopte le budget de fonctionnement de cette structure.

5.3. La structure organisationnelle de la LONASE

Le système d'organisation de la LONASE est composé d'un conseil d'administration, d'une direction générale et de sept autres directions. Elle est aussi représentée dans l'intérieur du pays par des structures, sous le nom d'Agence.

Ainsi organisée, chacune de ses composants, y compris le personnel rattaché, occupe une place importante dans le développement de celle-ci d'où l'intérêt octroyé de leur étude approfondie.

5.3.1. Le conseil d'administration

Le conseil d'administration est un comité de gestion indépendant de la société et chargé de veiller à la bonne marche de celle-ci. Il statue sur toutes les grandes décisions de l'administration, sur les programmes pluriannuels d'actions et d'investissements. Il statue également sur le budget et les comptes prévisionnels, les acquisitions aliénations de

patrimoines, les prises de participations financières, les comptes de fin d'exercice (bilan, rapport, analyse).

Le conseil définit le règlement intérieur, les projets de règlements et d'accords collectifs d'établissements par le biais du directeur général. C'est au conseil de fixer les objectifs de la société ; il représente la société de l'état. Il est informé de directives présidentielles issues des rapports des corps de contrôles sur la gestion de l'entreprise.

5.3.2. La Direction Générale

La direction générale est assurée par le directeur général et assistée par le secrétaire général, les contrôleurs et les conseillers.

5.3.2.1. Le directeur général

Le directeur général est à la tête de l'entreprise, il assure la gestion générale et veille à l'exécution des décisions prises par le conseil d'administration, les autorités de tutelles. A ce titre, il a la qualité d'employeur du personnel au sens du code du travail, il assiste avec voix consultative aux réunions des organes délibérants et représente la société en justice.

Le Directeur Général a accès à tous les documents comptables et veille à l'exécution du budget tant en recettes qu'en dépenses. Au conseil d'administration, il prépare et soumet le projet de budget. Il leur présente annuellement les états financiers commentés et leur soumet un rapport de gestion comptable et financière.

Il présente au conseil un rapport social qui retrace l'évolution des effectifs et la masse salariale, les contentieux en cours, le plan de formation et de carrière des agents le programme de recrutement, la liste et le montant des primes et avantages de toute nature accordés en cours d'année au personnel y compris lui-même.

Il a sa tâche une multitude de fonctions, ainsi il a à ses côtés un secrétaire général.

5.3.2.2. Le secrétaire général

Le secrétaire général assiste le DG dans ses fonctions. En cas d'absence de celui-ci, c'est lui qui assure l'intérim. Il a pour attribution de mener toutes les missions confiées par le directeur. Le SG supervise et contrôle, sous l'autorité du DG, l'ensemble des directions, agents et services de la société.

5.3.2.3. Le contrôleur de gestion

Il est chargé de l'élaboration de l'exécution et du suivi du budget de la société. Le contrôleur de gestion soumet son travail au directeur général après leur exécution. Il n'est pas le seul assistant car il y a également des conseillers.

5.3.2.4. Les conseillers

Les conseillers ont pour rôle d'assister le directeur général dans sa mission. Chaque conseiller reçoit du directeur général une lettre de mission. La LONASE a divers conseillers parmi lesquels on peut citer :

- le conseiller chargé des affaires économiques ;
- le conseiller chargé des projets ;
- le conseiller chargé de la communication ;
- le conseiller chargé des relations avec la presse ;
- les conseillers chargés de mission ;
- le conseiller chargé des affaires juridiques et du contentieux ;
- un conseiller chargé du marketing et de l'action sociale, un conseiller chargé de l'action sociale, un conseiller chargé des structures décentralisées.

A la suite de la direction générale, viennent les autres directions et les agences.

5.3.3. Les autres directions

Les autres directions sont au nombre de sept (7) et occupent chacune une fonction importante au sein de la LONASE. Il s'agit de :

- la direction de l'administration générale et de l'équipement
- la direction des ressources humaines
- la direction financière comptable
- la direction du marketing et de la communication
- la direction commerciale

- la direction des systèmes d'information et de l'exploitation
- La direction de l'audit interne et de la qualité

A celles-ci s'ajoute un Centre Médico-social dirigé par un médecin, chef de structure qui a le rang de directeur.

Notons qu'au sein de chaque direction, le cas échéant, on retrouve un découpage en département, service et section pour une meilleure répartition et exécution des tâches.

5.3.4. Les agences

Les agences sont des unités multifonctionnelles qui relèvent hiérarchiquement de la Direction du Marketing, de l'Action Commerciale et de la Communication et fonctionnellement de chacune des Directions.

Le chef d'Agence est responsable de l'organisation, du fonctionnement et de la gestion de l'Agence. A ce titre, il représente la Direction Commerciale au plan local ; il définit et évalue l'ensemble des activités de l'agence ; il gère et administre l'ensemble du personnel de l'Agence ; il gère la force de vente et le réseau commercial ; il exécute au plan local la politique commerciale définie par la direction ; il assure la gestion financière de l'Agence.

La LONASE dispose de quatorze (14) agences, de six (06) bureaux, de neuf (09) bureaux Pendant La Réunion (PLR) et de sept (07) points de collecte sur l'ensemble du territoire national.

Tableau N°3 : répartition des agences et bureaux sue le territoire

14 Agences	5 Bureaux	9 Bureaux PLR	7 Points de collecte
- Plateau	- Guédiawaye	- Plateau	- Bakel
- Médina	- Kolda	- Grand-Dakar	- Bambey
- Grand-Dakar	- Fatick	- Mbour	- Dahra
- Parcelles-Assainies	- Mbacké	- Médina1	- Kaffrine
- Pikine	- Richard-Toll	- Parcelles	- Ndioum
- Rufisque	- Matam	- Pikine	- Ourossogui
- Thiès		- Rufisque	- Velingara
- Mbour		- Thiès	
- Kaolack			
- Diourbel			
- Tamba			
- Ziguinchor			
- Louga			
- Saint-louis			

Source : nous même, à partir des informations du Service Administration du Personnel

5.3.5. Le personnel

La LONASE dispose d'un effectif de 532 agents. La répartition de son personnel est illustrée à travers le tableau ci-dessous.

Tableau N°4 : répartition du personnel de la LONASE

Critères	Attributs	Répartition		Pourcentage (%)
Genre	Hommes	321		60 %
	Femmes	211		40 %
Catégorie d'emploi	Cadres	Hommes	90	17 %
		Femmes	37	7 %
	Non cadre	Hommes	174	33 %
		Femmes	231	43 %
Répartition géographique	Dakar	399		75 %
	Thiès	21		4 %
	Mbour	14		3 %
	Diourbel	18		3 %
	Saint louis	17		3 %
	Kaolack	21		4 %
	Louga	12		2 %
	Ziguinchor	8		2 %
	Tamba	10		2 %
	Matam	5		1 %
	Kolda	7		1 %

Source : nous même. à partir des informations du Service Administration du Personnel

La connaissance de la LONASE, à travers son historique, ses institutions, et son personnel, nous permet de passer à l'étape suivante principale objet de notre étude : la pratique de l'audit interne à la LONASE.

CHAPITRE 6 : ETAT DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA LONASE

Dans le cadre de la réorganisation de ses structures et de la mise en place d'un nouvel organigramme, LONASE a décidé de supprimer le Contrôle Interne, chargé de l'Inspection Générale des Jeux, et de créer une Direction de l'Audit Interne et de la Qualité ainsi que ses démembrements à savoir : le Département Audit Interne, le Département Qualité et le Département Inspection des Jeux.

La description de la pratique de l'audit interne à la LONASE, objet de ce chapitre, concernera uniquement le Département de l'Audit Interne.

6.1. Organisation et moyens du Département Audit Interne

Nous nous proposons de décrire l'organisation du Département Audit Interne, et les moyens dont il dispose.

6.1.1. Organisation du Département Audit Interne

La description de l'organisation et le fonctionnement de ce Département se fera à travers ses missions, sa structure organisationnelle et son rattachement hiérarchique.

6.1.1.1. Les attributions du Département de l'audit interne

Créé le 06 juin 2011 suite à la décision N° 2380 portant création d'une Direction de l'Audit Interne et de la Qualité, le Département de l'audit interne a comme principales missions :

- de veiller au respect du manuel de procédures ;
- d'assurer le suivi de la formalisation des dossiers relatifs aux cahiers de charges et aux procédures internes ;
- de vérifier la régularité et la sincérité des comptes tenus dans les services ;
- de vérifier la conformité des opérations et des procédures aux normes.

De part ces attributions, le Département de l'audit interne effectue essentiellement des activités d'assurance à travers des audits de régularité et de conformité. Il intervient dans tous

les domaines ou processus administratifs, comptables, fonctionnels ou opérationnels de la LONASE.

6.1.1.2. La structure organisationnelle du Département de l'audit interne

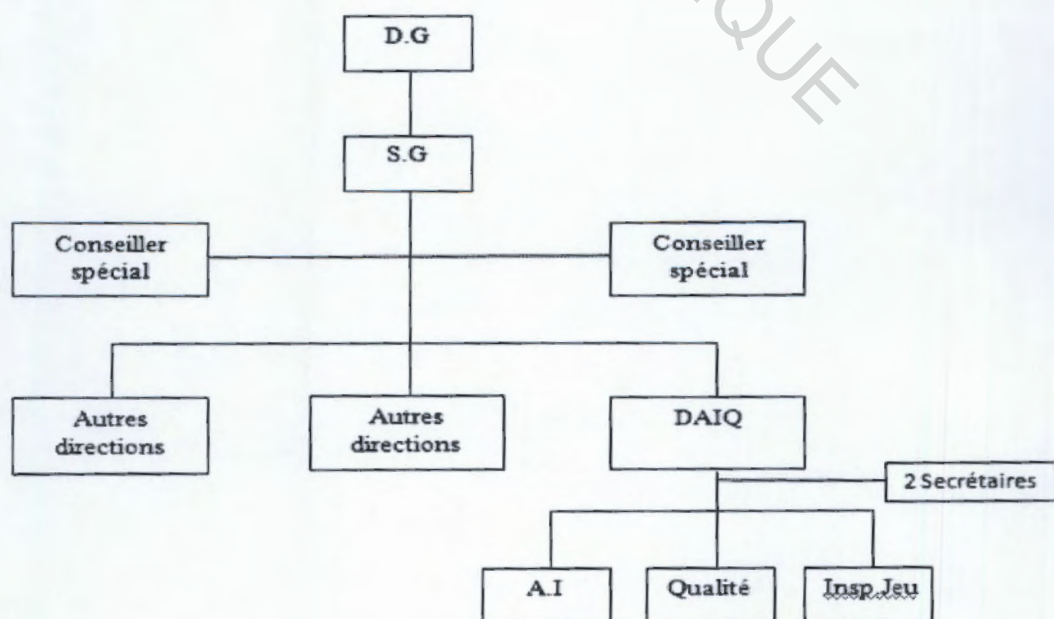
Le Département de l'audit interne de la LONASE est une structure « simple » c'est-à-dire une petit département composé six (06) auditeurs et un (01) responsable (Chef du Département de l'audit interne). Les auditeurs composant cette équipe sont pluridisciplinaires et travaillent ensemble depuis des années. Ce type de structure est adapté à la taille de la LONASE.

6.1.1.3. Rattachement du département de l'audit interne

Le département de l'audit interne est rattaché à la DAIQ qui a son tour est rattachée hiérarchiquement à la Direction Générale, ultime responsable du contrôle interne et de la bonne marche de l'organisation. Ce rattachement, de la DAIQ, au plus haut niveau de l'organisation conforte l'objectivité de ses démarches et affirme l'indépendance dont il a besoin pour exercer ses activités.

De plus, la DG apporte à la DAIQ, une assistance dans l'exercice de ses activités courantes et un bon positionnement, donc du département de l'audit interne, dans l'organigramme, de façon à donner à cette direction, mais aussi à son département audit interne, l'importance qui lui revient au sein de la LONASE.

Figure 2 : Rattachement hiérarchique de la DAIQ



Source : nous même, à partir de l'organigramme général de la LONASE

6.1.2. Les moyens du département audit interne

Le Département de l'audit interne dispose d'un certain nombre de moyens lui conférant légitimité, indépendance, pouvoir et lui permettant de mener à bien ses missions.

- La charte de l'audit interne

Tout comme la DAIQ, la charte de l'audit interne de la LONASE est très récente, elle fut élaborée au cours de l'année 2011 et approuvée par la DG, précisément, le 09 novembre de cette même année avec effet immédiat. Son contenu indique :

- le rôle et le fonctionnement de l'audit interne : définition et mission de la fonction, son rattachement, ses responsabilités ;
- les règles de déontologie de l'audit interne ;
- les modalités et conditions d'intervention de l'audit interne : programmation des missions, accès à l'information, formation professionnelle continue des auditeurs, déroulement d'une mission et mode d'action.

La diffusion de cet acte constitutif de l'audit interne, au contenu complet, contribuera sans nul doute à un développement, une véritable connaissance et un meilleur positionnement de l'audit interne à la LONASE.

- La cartographie des risques

La cartographie des risques réalisée par les auditeurs internes, sous la supervision du Directeur de la DAIQ après consultation de la Direction Générale, fait l'inventaire des risques liés aux différents processus de la LONASE puis les représente graphiquement en fonction de leur niveau d'appréciation (élevé, moyen et faible).

De cette cartographie des risques découle le plan d'audit, calendrier de réalisation des missions à effectuer par le Département de l'audit interne.

- Le plan d'audit

La mission de la DAIQ se résume en un certain nombre de tâches dont :

- élaborer et planifier le plan d'audit ;
- s'assurer du suivi et de la mise en œuvre du plan et du programme d'audit.

Le plan d'audit, annuel, souple et modifiable, approuvé par la DG, liste les cycles à auditer au titre de l'année 2012 dans le cadre du renforcement du système de contrôle interne et de la maîtrise des risques. Les auditeurs internes de la LONASE ont mandat de procéder aux audits des cycles. L'audit d'un cycle peut être décliné en mission d'audit de ses principales fonctions et est accompagné du suivi des recommandations validées. Le calendrier de réalisation des missions prévoit des missions périodiques tous les trois (03) mois.

- Le manuel d'audit interne et le manuel de procédures

Le manuel d'audit interne, élaboré par le Chef du Département de l'audit interne, n'est pas encore achevé. Concernant le manuel de procédures de l'entité, il est toujours à l'étape de la rédaction, seules ont été finalisées, au moment de notre passage, les procédures de quelques directions. Notons que la DAIQ est l'acteur principal de la rédaction du manuel de procédures de la LONASE, à cet effet les auditeurs font partie du comité de rédacteurs.

- Les dossiers d'audit interne et les papiers de travail

Le Département de l'audit interne de la LONASE ne dispose pas de dossiers d'audit interne. En revanche, il a en sa possession des papiers de travail formalisés appelés FRAP. Cependant, les papiers de travail, outil principal des auditeurs internes, ne sont pas utilisés par ces derniers lors de leurs missions.

L'organisation du département de l'audit interne ainsi que les moyens dont il dispose, sont voués à lui permettre de fonctionner de la meilleure manière possible et de réaliser les missions d'audit interne dont la conduite sera décrite dans la section suivante.

6.2. Le fonctionnement du département audit interne de la LONASE

Il s'agira de dire ici, comment le service d'Audit interne de la LONASE fonctionne.

6.2.1. Planification des missions

A partir de la cartographie des risques, l'audit interne propose chaque année un planning des missions et activités du département à la Direction Générale. Ce programme d'activités après amendement et validation par le Directeur Général devient la feuille de route des auditeurs, sans préjudice aux missions spéciales qui elles ne sont pas programmées.

6.2.2. Conduite des missions

Compte tenu des contraintes de temps de stage, nous n'avons pu participer qu'à une seule mission d'audit interne : *audit du processus de conception de programme*. Par conséquent, la description de la conduite des missions d'audit interne résulte d'observation physique, d'entretiens et de recherches documentaires effectuées au sein de l'organisation.

Cette démarche reste la même dans tout service d'audit interne et se découpe en phase d'étude ou de préparation, en phase de réalisation ou de vérification et en phase de conclusion.

Ainsi, une mission d'audit interne à la LONASE se déroule comme suit :

6.2.2.1. L'ordre de mission

Un ordre de mission est établi par la Direction Générale avant toute intervention. Elle est adressée au responsable de l'audit interne pour exécution et au service audité pour information. Cet ordre définit le cadre de la mission et précise les éléments nécessaires à une compréhension réciproque entre l'auditeur et les structures auditées (objet, lieu, date, durée de la mission, et les moyens mis à la disposition des auditeurs).

6.2.1.2. La phase d'étude ou de préparation

L'étape proprement dite de la préparation de la mission commence par l'étude préliminaire de l'unité à auditer. À cet effet, l'équipe de mission d'audit se documente et fait l'analyse pour dégager la méthodologie à appliquer et les outils à utiliser. Il peut s'agir de l'exploitation des procédures, des instructions, des décisions, des circulaires et des notes de service etc. A l'issue l'étude préliminaire, les auditeurs établissent leur plan de travail qui précise les objectifs de la mission, le budget temps à consacrer à celle-ci, l'équipe en charge de la mission, l'interlocuteur de l'équipe, la documentation à sélectionner, l'enchaînement des tâches et des travaux à effectuer.

6.2.1.3. La phase de réalisation ou de vérification

Au cours de cette phase, l'auditeur procède à une réunion d'ouverture, mais aussi à la réalisation de la mission sur le terrain.

La réunion d'ouverture marque le point de départ des opérations de réalisation. Elle est valable aussi bien pour un contrôle normal que pour un contrôle inopiné. Elle se tient dans la

structure auditée, sur les lieux mêmes où la mission d'audit doit se dérouler. À cette réunion participent outre les auditeurs, le responsable de l'entité auditée qui peut se faire assister par des agents plus ou moins concernés par la mission. Le responsable de l'entité auditée prend connaissance de l'objet de mission et se met à la disposition du chef de mission.

La réunion d'ouverture permet de présenter les objectifs visés ainsi qu'une proposition de calendrier de travail, de rechercher la mise à disposition des informations, des documents et de poser les problèmes de moyens à mettre en œuvre durant la mission. De même, elle constitue une occasion pour rappeler les objectifs poursuivis, demander la collaboration du personnel et définir les fonctions qui feront l'objet de l'audit.

Pour les travaux et vérifications sur le terrain, l'auditeur mène les interviews nécessaires et réalise différents tests et vérifications sur pièces afin de fonder ses conclusions sur une analyse objective des faits. Pendant cette phase de vérification et d'analyse, il identifie les forces et faiblesses du domaine audité et procède à une analyse contradictoire des causes et des conséquences des risques identifiés. Les outils et techniques utilisés par les auditeurs internes de la LONASE pour la réalisation des missions sont principalement :

- les interviews : entretien avec les audités ;
- l'observation physique : constatation de la réalité ;
- le rapprochement : vérification ponctuelle ;
- la reconstitution : rétablissement d'un résultat.

Après avoir terminé les travaux de terrain, les auditeurs entament la phase de conclusion.

6.2.1.4. La phase de conclusion

L'objectif de cette phase est la communication des résultats définitifs de la mission. Elle prend en compte trois étapes à savoir : le rapport provisoire, la réunion de clôture et le rapport de mission.

Le rapport provisoire est rédigé par le chef de mission. Les observations contenues dans ce rapport ne peuvent pas être considérées comme définitives car, elles n'ont pas fait l'objet de validation par l'ensemble des parties prenantes. Ce rapport intègre les constats de forces et de faiblesses relevés au cours de la mission et les recommandations associées. Ce rapport est

présenté aux seuls audités, lors d'une réunion de clôture ou validation des constats pour qu'ils fassent leur commentaire sur les dysfonctionnements soulevés.

A cette réunion participe les mêmes acteurs que lors de la réunion d'ouverture. L'ordre du jour de cette réunion est le rapport provisoire. Il s'agit de la restitution aux responsables audités de la synthèse provisoire des travaux, de la discussion et de l'explication des constats et des recommandations.

Après avoir recueilli les observations du responsable audité, l'auditeur ou le chef de mission procède à la rédaction du rapport définitif. Il est envoyé au responsable de l'audit interne pour des éventuelles corrections et signature et est transmis à l'ordonnateur de la mission. Les modalités de diffusion du rapport définitif sont définies au cas par cas par le Directeur Général de la LONASE.

A l'issue de nos questionnaires, il en ressort que le comportement des auditeurs internes lors des missions d'audit est jugé acceptable par les audités. Ces derniers reconnaissent à l'unanimité dans les résultats de l'enquête qu'ils adoptent une attitude très courtoise et respectueuse.

6.2.1.5. Le suivi des recommandations

Après la réalisation d'une mission, une autre mission de suivi des recommandations est programmée, par le Chef du département audit interne, après les délais de mise en œuvre afin de s'assurer de l'application effective des recommandations.

6.2.3. Gestion administrative du département audit interne

Il s'agit des ressources dont dispose le département audit interne et lui permettant d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés par la hiérarchie en conformité avec la politique de l'organisation.

Pour lui permettre de bien fonctionner et d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés, la DAIQ dispose d'un budget. Ce budget, annuel, est élaboré en fonction du plan d'audit approuvé par la Direction Générale de la LONASE. La DAIQ procède ensuite au dispatching des ressources allouées en fonction des besoins et missions assignées à chacun de ses départements dont le Département de l'Audit Interne.

De cette façon, la LONASE a mis à la disposition du Département de l'Audit Interne des matériels et mobiliers de bureau. La salle de travail, climatisée, des auditeurs internes est divisée en deux (02) bureaux dont celui du Chef de ce département et celui des auditeurs. L'espace aménagé pour de Chef département est équipé d'un bureau, d'une armoire, d'un téléphone fixe, d'un ordinateur portable mis à sa disposition et de la connexion intranet et internet. Quant aux auditeurs, ils sont équipés de sept (07) bureaux, sept (07) armoires, un ordinateur de bureau, d'une fontaine, d'une imprimante et d'une photocopieuse. Ils bénéficient aussi de la connexion intranet et internet leur permettant de communiquer entre eux et avec le personnel de la LONASE. Notons qu'une commande visant à doter tous les auditeurs internes d'un ordinateur portable est en cours. De plus ce département dispose d'une petite réserve en son sein où est stocké le matériel de bureau (rames, enveloppes stylos, cartons etc.)

A ces ressources matérielles, s'ajoutent les ressources humaines dont dispose ce département. Ainsi, l'audit interne est dirigé par un Chef de département titulaire d'un master en audit et contrôle de gestion obtenu dans les années 90. Il est appuyé par six (06) auditeurs dont trois (03) femmes tous ayant des formations autres que celle d'audit. Ce sont pour la plupart d'entre eux y compris le Chef du département, d'anciens chefs d'agence de la LONASE qui, du fait de leur ancienneté ont été affectés à l'audit interne. Leur formation en audit s'est faite à travers un séminaire en audit interne : *Méthodologie et pratiques d'audit interne* animé par des membres de l'IIA-Sénégal.

Les ressources financières, matérielles et humaines sont indispensables au fonctionnement de l'audit interne dans l'organisation.

Après avoir décrit comment est pratiqué l'audit interne à la LONASE, nous analyserons maintenant cette pratique tout en faisant ressortir les forces et les faiblesses de cette activité telle que menée à la LONASE dans le chapitre suivant.

CHAPITRE 7 : ANALYSE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE

A la suite des réalités relatives à la pratique de l'audit interne à la LONASE, une analyse mérite d'être faite. Cette dernière a pour but de faire ressortir les forces et les faiblesses de la fonction, telle que conçue, en vue de faire des propositions pour remédier aux faiblesses, dans l'optique d'améliorer la fonction d'audit interne pour la LONASE.

7.1. Les forces de la pratique de l'audit interne

Les forces représentent les points positifs qui favorisent la pratique de la fonction. Ils se situent au plan organisationnel, technique et pratique.

7.1.1. Les forces au plan organisationnel

L'organisation actuelle du Département Audit Interne de la LONASE, présente des aspects positifs du fait de l'existence de la fonction, de son rattachement hiérarchique et de ses attributions.

7.1.1.1. La nécessité de l'audit interne

Suite à certaines difficultés sur le plan de la gestion et de la maîtrise des risques qu'a connu la LONASE, les dirigeants de cette organisation ont jugé utile de Créer, le 06 juin 2011 suite à la décision N° 2380, une Direction de l'Audit Interne et de la Qualité. Par cet acte, ces derniers affichent leur volonté de maîtrise des activités. Cette attitude est tout simplement le signe de reconnaissance de l'importance de la fonction d'audit interne dans l'organisation.

7.1.1.2. Les attributions clairement définies

Les recherches documentaires et les entretiens menés ont permis de relever que les attributions du Département d'audit interne sont clairement définies.

En effet, celles-ci consistent à veiller au respect du manuel de procédures ;d'assurer le suivi de la formalisation des dossiers relatifs aux cahiers de charges et aux procédures internes ;de vérifier la régularité et la sincérité des comptes tenus dans les services ;de vérifier la conformité des opérations et des procédures aux normes. La pleine réalisation de ces attributions est favorisée par le rattachement hiérarchique de la structure.

7.1.1.3. Le positionnement hiérarchique

Le Département d'audit interne par l'intermédiaire de la DAIQ, est directement rattaché à la Direction générale. Ce positionnement conforte l'objectivité de ses démarches et affirme l'indépendance dont il a besoin pour exercer ses activités. De même, il lui confère une certaine crédibilité et autorité qui facilitent les relations de collaboration lors des missions d'audit interne ainsi que la communication des résultats.

Le Département d'audit interne en plus des atouts dont il dispose au plan organisationnel, présente aussi des forces au plan technique.

7.1.2. Les forces au plan technique

La pratique de l'audit interne présente également des points positifs sur le plan technique qui méritent d'être soulignés. Ce sont l'existence de la charte, de la cartographie des risques, du plan d'audit et des papiers de travail.

7.1.2.1. L'existence de la charte de l'audit interne

L'audit interne de la LONASE dispose d'une charte approuvée par la Direction Générale le 09 novembre 2011. Ce document solennel fixe les droits et devoirs de la fonction, définit les règles de déontologie de l'audit interne, détermine ses modalités et principes d'intervention, constitue sa loi fondamentale et autorise ainsi son développement.

7.1.2.2. L'existence de la cartographie des risques

Elaboré par les auditeurs internes, la cartographie des risques présente les principaux risques de la LONASE. L'avantage que présente cet outil, pour l'audit interne, est qu'il lui permet de concevoir le plan d'audit de façon efficace à partir de risques correctement identifiés et évalués. Ce qui constitue donc une force pour cette structure.

7.1.2.3. L'existence du plan d'audit

Le Département d'Audit Interne exécute ses missions à partir d'un plan d'audit, découlant de la cartographie des risques. Cela constitue une force car ce plan permet d'assurer une planification du travail tout en respectant l'esprit de rigueur et de méthode qui caractérise l'audit interne. Le plan d'audit prend en compte et couvre tous les sujets susceptibles d'être audités au cours de l'année. De plus, ce plan est régulièrement enrichi et mis à jour.

Outre les forces constatées plus haut, le Département de l'Audit Interne présente aussi des forces au plan pratique.

7.1.3. Les forces au plan pratique

Quelques forces sont perceptibles dans le cadre de l'appui de la Direction Générale, dans la conduite des missions et dans le comportement des auditeurs.

7.1.3.1. L'appui de la Direction Générale

Le Département Audit Interne bénéficie de l'appui permanent de la Direction Générale. Cet appui se traduit par la contribution, de la Direction Générale, à plus d'indépendance de l'audit interne, la validation du plan d'audit annuel, la mise à disposition de moyens nécessaires à l'accomplissement des activités, la signature des ordres de mission, la validation des rapports d'audit. De plus, la Direction Générale par ses actions de sensibilisation auprès des responsables sur le rôle et l'importance de l'audit interne favorise l'intégration et la compréhension de cette fonction au sein de l'organisation.

7.1.3.2. La conduite des missions

La démarche utilisée pour la réalisation des missions d'audit interne à la LONASE est celle que nous retrouvons de manière générale dans tous les services d'audit interne.

En effet, nous observons dans la conduite des missions adoptée par le Département de l'Audit Interne, le respect de la méthodologie sur un bon nombre de points que sont : l'émission de l'ordre de mission ; la phase d'étude limitée à la prise de connaissance de la structure auditée ; la phase de réalisation comprenant la réunion d'ouverture et le travail sur le terrain et enfin la phase de conclusion constituée du rapport provisoire, discuté en réunion de clôture puis du rapport définitif. Notons qu'après la réalisation d'une mission, une autre mission de suivi des recommandations est programmée après les délais de mise en œuvre afin de s'assurer de l'application effective des recommandations.

A ces points positifs, s'ajoute l'utilisation de certains outils pour la réalisation des missions tels que : les interviews ; l'observation physique ; le rapprochement et la reconstitution.

7.1.3.3. Le comportement des auditeurs lors des missions

Le comportement courtois et respectueux des auditeurs internes, lors de la conduite des missions, est un grand atout pour ce département car elle favorise la bonne collaboration entre auditeurs et audités.

L'ensemble des forces que présente l'Audit Interne favorise l'intégration et le développement de la fonction au sein de la LONASE. Cependant, il subsiste de nombreuses insuffisances qu'il y'a lieu de relever afin de mener des actions correctives.

7.2. Les faiblesses de la pratique de l'audit interne

De nombreuses faiblesses sont relevées dans la pratique de l'audit interne telle que mise en œuvre à la LONASE. Ces insuffisances dont il est question ici concernent aussi bien le domaine organisationnel que technique, mais aussi au moment de leur application.

7.2.1. Les insuffisances au plan organisationnel

De par les attributions qui lui sont confiées, le Département Audit Interne de la LONASE effectue seulement des activités d'assurance. Cela constitue une limite à l'exercice de la fonction, lorsqu'on sait que de par sa définition, il est possible d'exercer en plus des activités d'assurance, des activités de conseil. De plus seuls, des audits de régularité et de conformité sont réalisés, ce qui constitue aussi une limitation du champ de l'audit interne, alors que d'autres types d'audits tels que l'audit d'efficacité, de management et de stratégie peuvent être eux aussi effectués par l'audit interne pour une plus grande valeur ajoutée.

A ces insuffisances s'ajoutent celles des moyens techniques que nous développerons dans le paragraphe suivant.

7.2.2. Les insuffisances au plan technique

Les moyens techniques servent à spécifier la fonction audit interne et à la faire mieux connaître. Leur insuffisance et absence constituent un handicap pour le Département Audit Interne de la LONASE car, ils le privent de moyens de communication et de référentiel méthodologique efficaces.

En effet, la diffusion de la charte de l'audit interne, élément essentiel à la réussite de la fonction au sein de l'organisation, n'est pas assurée. Approuvée par la Direction Générale le 09 novembre 2011, ce document constitutif de l'audit interne n'est pas encore connu de

l'ensemble des responsables. 100% des personnes interrogées lors de l'enquête ignoraient son existence.

Le manuel d'audit, recommandé par la Norme 2040 de l'IIA, en cours d'élaboration, ne figure pas pour le moment dans la documentation de ce département. Cela est une véritable faiblesse quand on sait qu'il aurait permis, avec la charte, de confirmer la légitimité de cette fonction et de refléter l'organisation, les habitudes de travail et servi de référentiel à ce département.

Aussi, l'une des attributions confiée au Département Audit Interne lors de sa création était le contrôle du respect du manuel de procédures de l'entreprise mais, ce dernier reste encore incomplet seules les procédures de quelques directions ont été finalisées. Sur le terrain c'est toujours la transmission orale qui est utilisée. En outre, il est rédigé principalement par les auditeurs internes, ce qui ne devait pas être le cas. Par conséquent l'audit interne dont la tâche principale est l'amélioration constante du système de contrôle interne ne peut jouer pleinement son rôle.

Par ailleurs, les papiers de travail devant servir à documenter les informations pertinentes afin d'étayer les conclusions et les résultats de la mission, tel que recommandée par la Norme 2330 de l'IIA, bien qu'existants ne sont pas utilisés par les auditeurs. Ce qui ne permet pas une bonne maîtrise de l'avancement des missions, un bon regroupement des informations et une meilleure formulation des travaux.

En dehors de ces moyens existants ou en cours d'élaboration, seuls les dossiers d'audit sont inexistant. De telles carences ne favorisent pas une meilleure compréhension de la fonction et entretiennent des confusions sur certains de ses aspects.

7.2.3. Les insuffisance au plan pratique

Au plan pratique, nous avons constaté pour l'essentiel des faiblesses, la gestion insuffisante des moyens humains, la non maîtrise de la méthodologie et la méconnaissance des outils et techniques d'audit.

7.2.3.1. La gestion insuffisante des moyens humains

Le manque de moyens humains, en qualité, constitue une grosse entrave au développement de l'audit interne à la LONASE. Hors mis le Chef du Département Audit Interne, ses collaborateurs directs que sont les auditeurs n'ont aucune formation de base en audit. Ce sont

des anciens chefs d'agence dont la formation en audit s'est faite à travers un seul séminaire. La formation de base étant absente, et compte tenu de la spécificité de l'audit interne, qui est une fonction normée et astreinte à une méthodologie de rigueur, un simple séminaire de formation, à notre avis, ne peut pas permettre aux auditeurs de mener leurs activités conformément au cadre de référence international des pratiques professionnelles. Ce qui est une inobservation de la Norme 1210 pouvant conduire à des pratiques non conformes aux exigences de la profession et contribuer ainsi à discréditer le Département Audit Interne au niveau de la LONASE et même à l'extérieur.

Par ailleurs, nous constatons une absence de programme de formation professionnelle continue telle que exigée par la norme 1230, dont l'objectif est d'assurer une adaptation permanente des auditeurs aux évolutions de la fonction.

Du fait de leur profil et de l'insuffisance de leur formation en interne, les auditeurs internes de la LONASE sont de niveau insuffisant pour mener des missions selon les principes de la fonction. Ce qui justifie la non maîtrise de la méthodologie d'audit interne que nous développerons dans le paragraphe suivant.

7.2.3.2. La non maîtrise de la méthodologie d'audit interne

La méthodologie d'audit utilisée lors de l'exécution des missions d'audit interne présente quelques insuffisances au niveau des différentes phases.

-Les insuffisances de la phase d'étude

La phase d'étude telle que appliquée par le Département Audit Interne de la LONASE est incomplète par rapport à celle décrite dans la revue de littérature. Nous avons constaté dans la méthodologie mise en œuvre par ce département, l'absence d'élaboration du plan d'approche, du tableau des forces et faiblesses apparentes et du rapport d'orientation. Ces manquements sont préjudiciables lorsqu'on sait que toute la suite de la mission dépend de la préparation et de la planification qui ont été faites. Lors de cette phase, les auditeurs établissent le plan de travail correspondant au programme de vérification alors que ce document doit être fait au cours de la phase de réalisation.

- Les insuffisances de la phase de réalisation

Lors du travail sur le terrain, les auditeurs internes n'utilisent pas les papiers de travail or, c'est leur outil principal de travail sur lesquels ils doivent, obligatoirement, consigner les

constats observés, les informations obtenues, les analyses faites et les recommandations d'audit qui seront diffusées. Cette pratique influence de façon négative la qualité des travaux d'audit, lorsque l'on sait toute l'importance de cette étape dans la mesure où elle permet aux auditeurs de rassembler, sur les papiers de travail, tous les éléments probants utiles à l'élaboration du rapport.

- Les insuffisances de la phase de conclusion

La phase de conclusion présente des insuffisances du fait de la non description de l'étendue des travaux sur les papiers de travail. Une telle situation risque de compliquer la rédaction du rapport ou d'en limiter le contenu, car des faits ou éléments peuvent être oubliés puisque n'étant pas consignés sur les papiers de travail ou FRAP. Le Département Audit Interne se prive ainsi de certains éléments d'argumentation si, toutefois ses conclusions venaient à être contestées par les audités.

Aux insuffisances liées à la méthodologie évoquées ci-dessus, s'ajoutent celles dues à la méconnaissance des outils et techniques d'audit interne.

7.2.3.3. La méconnaissance des outils et techniques d'audit interne

Des entretiens avec les responsable de l'audit interne, il en ressort que les auditeurs ne connaissent pas certains outils et techniques d'audit. Selon eux, cela s'explique par le profil des auditeurs et par l'absence de formation en interne. Cette situation est préjudiciable car de l'utilisation d'outils et techniques adaptés dépend la qualité du travail de l'audit interne.

L'analyse de la pratique de l'audit interne à la LONASE nous a permis de mettre à jour les forces et faiblesses de celle-ci. Pour une fonction d'audit interne à forte valeur ajoutée, nous préconisons à la LONASE des recommandations et un plan d'action pour dynamiser la fonction.

CHAPITRE 8 : RECOMMANDATIONS ET PLAN D'ACTION

L'analyse de la pratique de l'audit interne à la LONASE a d'une part, montré les efforts entrepris par ses responsables pour se conformer aux orientations retenues par l'IIA et d'autre part ressorti les faiblesses qui entravent l'essor de cette fonction. Ainsi, après diagnostic, nous formulerons dans le présent chapitre des propositions et des recommandations pertinentes pour améliorer l'audit interne à la LONASE et lui permettre de jouer pleinement le rôle qui est le sein.

8.1. Nouvelle conception et organisation de l'audit interne

L'efficacité de l'audit interne dans une organisation implique une bonne définition de ses missions et une gestion suffisance de ses ressources.

8.1.1. Redéfinition des missions du Département Audit Interne

Les attributions du Département Audit Interne de la LONASE devront intégrer en plus des activités d'assurance, des activités de conseil, de prévention, de maîtrise des risques pour permettre l'atteinte des objectifs et prendre en compte l'orientation actuelle de la fonction. De ce fait, nous recommandons, comme nouvelles attributions en plus de celles déjà confiées au Département Audit Interne de :

- participer aux comités permanents, aux projets de durée déterminée, aux réunions ponctuelles ainsi qu'aux échanges courant d'informations ;
- recommander la mise en place de normes de contrôle pour les systèmes d'information ;
- examiner les procédures avant leur mise en application ;
- porter un jugement sur les performances des entités en rapprochant les objectifs fixés aux résultats obtenus ;
- vérifier l'adéquation des objectifs aux stratégies et politiques de l'entreprise ;
- porter un jugement sur les stratégies et politiques.

Ces diverses attributions permettront au Département Audit Interne de se conformer aux exigences de la profession et d'étendre son champ d'action à l'ensemble des activités.

8.1.2. La redynamisation du Département Audit Interne

La redynamisation du Département Audit Interne passe par le renforcement des moyens humains et la mise en place de moyens techniques adaptés.

8.1.2.1. La gestion des moyens humains

La notoriété et l'image de marque de l'audit interne au sein de l'organisation dépendront en grande partie de la compétence professionnelle des auditeurs.

Pour permettre aux auditeurs internes d'acquérir les qualités professionnelles requises, surtout en phase avec l'évolution de la fonction afin de faire face aux nouveaux risques que pourraient engendrer les nouvelles technologies de l'information, nous recommandons la mise en place d'un plan de formation professionnelle continue, tel que demandé par la norme 1230 de l'IIA, composé de séminaires, de stages, de l'assistance à des conférences et de la participation aux actions internes de formation. De plus nous recommandons vivement l'adhésion de tous les auditeurs internes de la LONASE à l'association professionnelle IIA-SENEGAL.

A cette nouvelle gestion du personnel d'audit doit s'ajouter l'instauration d'éléments fondamentaux que sont les moyens techniques.

8.1.2.2. La mise en place de moyens techniques adaptés

Les moyens techniques constituent des éléments fondamentaux de la pratique de l'audit interne. C'est pourquoi il est essentiel qu'ils soient mis en place et adaptés à la l'entité pour faciliter le travail aux auditeurs.

- La charte de l'audit interne

Bien qu'existante et approuvée, la charte de l'audit interne n'est connue d'aucun responsable de la LONASE. A cet effet, nous proposons que la charte de l'audit interne fasse l'objet d'un programme d'information et de sensibilisation auprès des différents acteurs, afin qu'elle soit un réel instrument de communication garantissant la réussite de l'audit interne au sein de la LONASE. Aussi, nous suggérons que la charte de l'audit interne soit soumise à la Direction Générale pour examen et approbation, et au Conseil d'Administration pour acceptation après intégration de la nature des missions de conseil, telle que recommandée par la norme 1000 C1 de l'IIA.

- Le manuel d'audit interne

Nous proposons que le manuel d'audit soit finalisé, afin de doter les auditeurs d'un référentiel de travail et d'aider à la formation de l'auditeur débutant. Le manuel d'audit interne contribuera ainsi, au renforcement de l'efficacité organisationnelle du Département Audit Interne et facilitera l'identification des points pertinents et des actions à mener sur le terrain.

- Le manuel de procédures

Compte tenu de l'importance du manuel de procédures pour les missions d'audit interne, nous recommandons la finalisation de ce document dans les brefs délais. De même il serait important de revoir le rôle des auditeurs interne dans son élaboration, car il doit se limiter à celui de conseiller qui, définit le cadre, l'architecture de la formalisation des opérations et examine les procédures avant leur mise en application, et non de rédacteur principal.

- Les dossiers d'audit interne et les papiers de travail

Les dossiers d'audit interne sont composés des papiers de travail et des autres documents fournis par l'entité et sont classés, structurés et archivés convenablement par mission. Le classement des documents doit permettre un accès direct et rapide à l'information souhaitée, d'où l'importance un système de référence des documents (annexe 5).

Par ailleurs, nous recommandons vivement l'utilisation des FRAP lors des missions afin de documenter les informations pertinentes et d'étayer les conclusions et les résultats de la mission (annexe 6).

La nouvelle conception et organisation de l'audit interne nécessitant la redéfinition des missions et la redynamisation de celui-ci, constitue le socle indispensable pour une nouvelle approche dans la conduite des missions d'audit interne.

8.2. Nouvelle approche dans la conduite des missions

La démarche de l'audit interne pour la conduite des missions est globalement satisfaisante, mais il existe des étapes non observées dont le respect contribuerait à optimiser la pratique de l'audit interne à la LONASE. C'est pourquoi, nous proposons une nouvelle approche qui vise à l'amélioration de la méthodologie d'approche et la mise en œuvre d'outils et techniques adaptés.

8.2.1. La phase d'étude ou de préparation

Réalisée mais de façon insuffisante nous proposons, en plus de prise de la connaissance de la structure à auditer, l'élaboration du plan d'approche qui permettra d'orienter la mission à partir de l'évaluation des facteurs clé de succès et de découper en simples activités auditables la mission. Aussi nous recommandons l'élaboration du TFfA (annexe 7) découlant du plan d'approche afin d'identifier et analyser les risques liés à l'entité auditée. Enfin cette phase doit être clôturée par l'élaboration du rapport d'orientation dont l'objet est de définir les objectifs, généraux et spécifiques, à atteindre par l'audit pour le demandeur de la mission et les audités et permettre de passer à l'étape suivante.

Les outils et techniques indispensables à la phase d'étude sont :

- le questionnaire de prise de connaissance (QPC) ;
- l'évaluation des risques (TFfA) ;
- l'analyse documentaire ;
- le rapport d'orientation.

8.2.2. La phase de vérification ou de réalisation

Nous recommandons que la première étape de cette phase, à savoir la réunion d'ouverture ait pour principal objet la présentation du rapport d'orientation préalablement établi. Ainsi au terme de cette réunion, les auditeurs apporteront les mises à jour et les éventuelles modifications décidées en commun accord avec les audités avant de poursuivre leur travaux. De même, afin de respecter les différentes étapes de la phase de vérification, les auditeurs internes de la LONASE devront établir le programme de vérification qui devra comporter l'ensemble des diligences à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation, et indiquer les travaux à effectuer, les outils et les techniques à utiliser. Pour clôturer la phase de vérification, les auditeurs devront réaliser le travail sur le terrain conformément au programme de vérification avant d'entamer la phase de conclusion.

Les outils et techniques indispensables nécessaires à la phase de réalisation sont :

- interview ;
- sondage ;
- questionnaire de contrôle interne (QCI) ;
- examen analytique ;

- test de validation ;
- diagramme de circulation ;
- la piste d'audit ;
- la grille d'analyse des tâches ;
- l'organigramme fonctionnel ;
- les calculs économiques et financiers ;
- papiers de travail ;
- feuille de révélation et d'analyse de problèmes (FRAP).

8.2.3. La phase de conclusion

Nous avons souligné dans le chapitre précédent que cette phase ne souffre pas de carence majeure liée à la méthodologie. Le respect des différentes étapes à savoir le rapport provisoire ou projet de rapport, la réunion et clôture et le rapport définitif est bien assuré.

Par contre tout comme les autres phases de la méthodologie, la phase de conclusion connaît des problèmes dans la mise en œuvre des outils et techniques. Par conséquent, nous proposerons les outils et techniques indispensables suivants :

- le questionnaire de prise de connaissance (QPC) ;
- l'évaluation des risques (TfFA) ;
- l'analyse documentaire ;
- le rapport d'orientation.

Après avoir proposé ces diverses recommandations, il convient de les agencer de façon adéquate dans un plan de mise en œuvre afin de garantir leur efficacité.

8.3. Le plan de mise en œuvre des recommandations

La mise en œuvre des recommandations pour la redynamisation de la pratique de l'audit interne relève principalement des compétences de la Direction Générale, de la DAIQ et du Département Audit Interne. Le plan de mise en œuvre des actions correctives pour assurer l'efficacité et l'efficience de la pratique de l'audit interne est résumé dans le tableau ci-dessous.

Tableau N°5 : Plan de mise en œuvre des recommandations

Recommandations	Périodicité	Responsabilité	Observations
Redéfinition des missions du dAI - élargissement du champ d'action - diversification des audits	Dans un délai de 06 mois	Direction Générale DAIQ / dAI	Définir les nouvelles attributions du dAI sur la base de l'identification des clients de l'audit interne
Sensibilisation du management et du personnel	Immédiate	Direction Générale DAIQ	Expliquer aux responsables le rôle et les missions de l'audit interne et la nécessité d'entretenir des relations de partenariat
Redynamisation du dAI - formation continue - adhésion des auditeurs internes à l'IIA-Sénégal - diffusion de la charte de l'interne dans toute l'organisation - finalisation du manuel d'audit interne - finalisation du manuel de procédures - constitution des dossiers d'audit interne	Immédiate Dans un délai de 01 mois Immédiate Dans un délai de 01 mois Dans un délai de 03 mois Lors des prochaines missions	DAIQ / dAI dAI Direction Générale dAI	Conforter la notoriété et l'image de marque que l'audit interne dans l'organisation

Nouvelle approche dans la conduite des missions			Appliquer la nouvelle approche dès les prochaines missions
- formation sur la méthodologie	Dans un délai de 01 mois	DAIQ / dAI	
- formation sur la mise en œuvre des outils et techniques	Dans un délai de 01 mois		

Source : nous même

L'exécution de ce plan demande un engagement ferme de la Direction Générale au côté des responsables de l'audit interne qui doivent jouer un rôle prépondérant.

Conclusion

La pratique de l'audit interne à la LONASE est très récente. Néanmoins, son étude nous a permis de mettre en exergue ses forces et ses faiblesses, avec comme nécessité l'amélioration de cette fonction à travers des recommandations et un plan d'action proposé. Par ailleurs, l'efficacité et l'efficience de la pratique de l'audit interne à la LONASE dépendront de la volonté des uns et des autres de mettre en application les recommandations.

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

En vue de la maîtrise du fonctionnement de leur structure à tous les niveaux et d'une bonne gestion permettant d'avoir des résultats adéquats, dans un contexte en perpétuel mutation où les entreprises sont confrontées à des divers et multiples obstacles à surmonter pour assurer leur survie et leur croissance, les dirigeants de la LONASE ont décidé de recourir à l'audit interne suite à la décision N° 2380 du 06 juin 2011 portant création d'une Direction de l'Audit Interne et de la Qualité.

Bien que dotée d'une structure d'audit interne dont l'existence constitue un atout à nos yeux, la pratique de cet outil moderne de gestion à la LONASE méritait un diagnostic.

A cet effet le but de notre étude était de faire une analyse de la fonction audit interne telle qu'elle est conçue et appliquée au sein de la LONASE. Ainsi pour disposer d'un référentiel permettant de réaliser cette étude, nous avons construit, à partir de la revue de littérature, un modèle d'analyse avec la détermination des composantes de la pratique de l'audit interne et les variables qui peuvent l'influencer. Cette analyse de la pratique nous a permis d'identifier les forces et les faiblesses du management de la fonction à la LONASE. Les insuffisances identifiées, nous avons formulé des recommandations et proposé un plan d'actions à mettre en œuvre par les différents acteurs pour améliorer la pratique de l'audit interne à la LONASE. Ces différentes propositions ne pourront être mises en œuvre efficacement qu'avec un personnel qualifié et compétent et des acteurs rassurés sur le rôle de l'audit. Par conséquent un accent particulier doit être mis sur la formation des auditeurs et la sensibilisation du personnel pour qu'il comprenne les enjeux de la fonction.

Ce mémoire n'est pas un remède apportant une réponse définitive aux problèmes qui influencent la pratique de l'audit interne dans le département. Il a pour but d'attirer l'attention des autorités en charge de la gestion de la LONASE, sur l'importance et le rôle d'une structure d'audit interne, bien organisé et disposant de moyens adéquats, dans la maîtrise de ses activités.

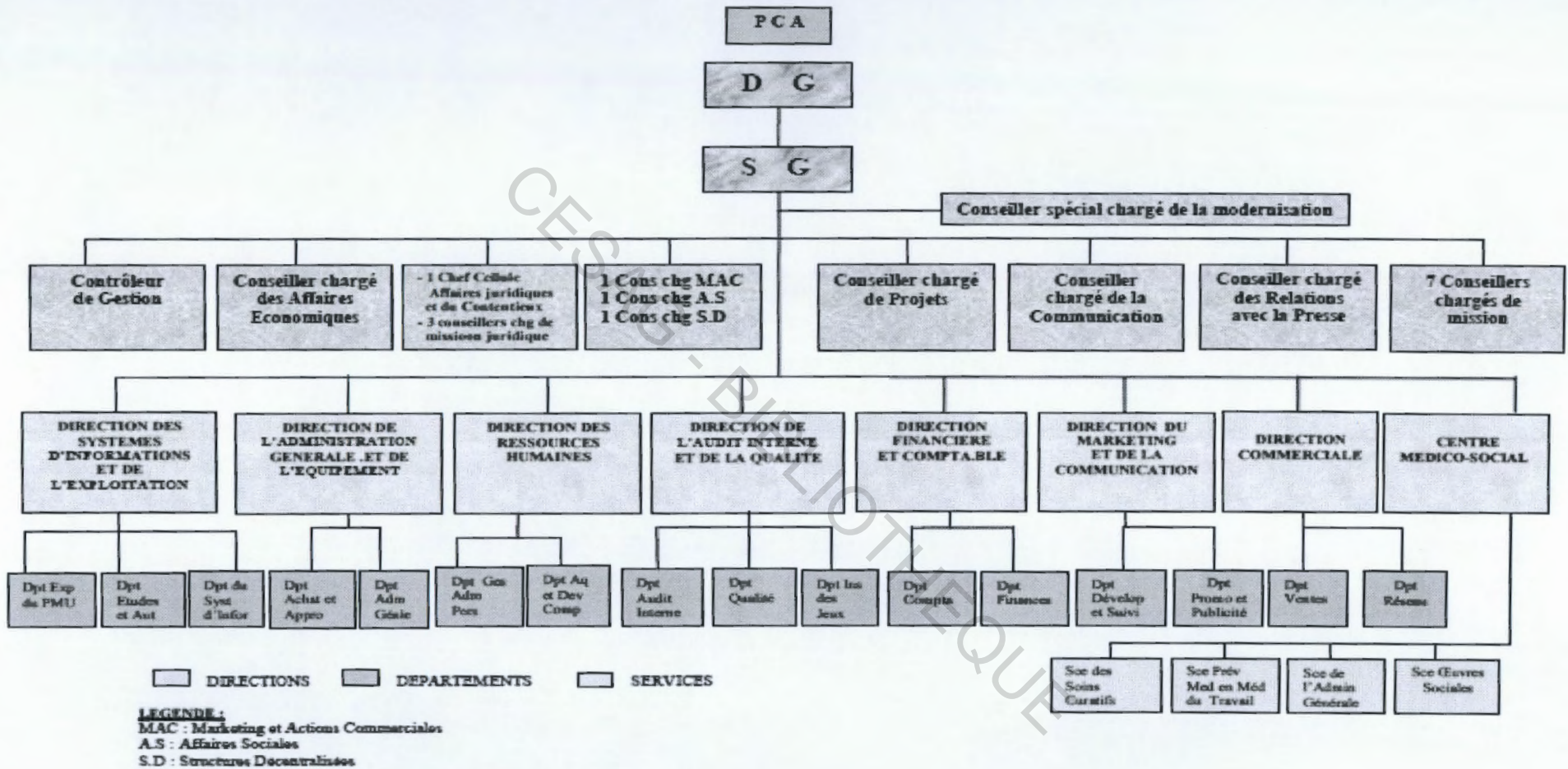
Il va de soi que des insuffisances et des erreurs de jugement peuvent transparaître dans ce document. Les utiles critiques qui peuvent permettre des perfectionnements dans l'avenir seront donc les bienvenues pour une bonne pratique de l'audit interne à la LONASE.

Nous restons donc à l'entière disposition de la LONASE pour apporter les compléments d'informations dans la mise en application des recommandations.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Organigramme de la LONASE



Annexe 2 : Autorisation de diffusion des questionnaires

JOACHIM Idriss Patrice

Dakar, le 13 juin 2012

Etudiant au CESAG

Stagiaire au Département de l'Audit Interne

A Monsieur le Directeur Général

De la LONASE

Objet : **Questionnaire d'audit interne**

Monsieur le Directeur,

Pour la préparation de notre mémoire, nous avons besoin d'avoir l'opinion de vos collaborateurs sur certains aspects du Département de l'Audit Interne, cadre de notre étude.

A cet effet, nous vous prions de bien vouloir nous donner l'autorisation d'envoyer les questionnaires à certains de vos collaborateurs.

Nous vous garantissons que ces informations ne seront utilisées à aucune fin autre que celle du mémoire.

JOACHIM Idriss Patrice

PJ : Questionnaires

Annexe 3 : Questionnaire

Identification de l'enquête

- Conseiller**
- Directeur**
- Responsable de département**
- Responsable de service**

1. Pensez-vous que l'audit interne est une fonction chargée de :

- Prévenir et détecter les fraudes ?
- Evaluer le contrôle interne (évaluer notamment les procédures)
- Conseiller la direction générale
- Appuyer les responsables
- Contribuer à l'efficacité du système de contrôle interne

2. Faites-vous une différence entre audit interne et contrôle de gestion ?

Oui

Non

3. Avez-vous déjà entendu parler d'une charte de l'audit interne dans votre organisation ?

Oui

Non

4. Votre service a-t-il déjà fait l'objet d'une mission d'audit interne ?

Oui

Non

Si oui, quelle avait été la nature de la mission et combien en avez-vous reçue jusque-là ?

.....

.....

.....

5. Vous a-t-on prévenu au préalable, et de façon claire, de l'arrivée d'une équipe d'audit aux fins de réalisation d'une mission ?

Oui

Non

6. Les auditeurs vous ont-ils expliqué de façon précise les objectifs de la mission ainsi que le rôle et l'activité de l'audit interne ?

Oui

Non

Commentez :

7. Les responsabilités ont-elles été prédéfinies de façon claire avant le début de la mission ?

Oui

Non

8. Le déroulement de la mission vous a-t-il paru satisfaisant ?

Oui

Non

9. Les informations recueillies ont-elles été traitées de manière fiable et convaincante ?

Oui

Non

10. Les auditeurs ont-ils pris en compte vos arguments ?

Oui

Non

Justifiez votre réponse :

.....
.....
.....

11. Avez-vous reçu le projet de rapport pour amendement à la fin de la mission ?

Oui

Non

12. Vos points de vue ont-ils été pris en considération ?

Oui

Non

13. Les délais d'émission des rapports sont-ils respectés ?

Oui

Non

14. Les recommandations vous paraissent-elles réalistes et pertinentes ?

Oui

Non

Justifiez votre réponse :

.....
.....

15. Le contenu des rapports vous semble-t-il accessible ?

Oui

Non

16. Les missions effectuées vous ont-elles permis de découvrir des dysfonctionnements jadis ignorés ?

Oui

Non

17. L'audit interne vous permet-il d'améliorer votre méthode de travail ?

Oui

Non

18. L'audit interne vous permet-il de connaître mieux les procédures appliquées au sein de votre structure ?

Oui

Non

19. Le suivi des recommandations est-il bien assuré ?

Oui

Non

20. Les recommandations mises en œuvre ont-elles apporté une valeur ajoutée à la maîtrise de votre activité ?

Oui

Non

21. L'audit interne tel que pratiqué à la LONASE est-il utile pour celle-ci ?

Oui

Non

22. Avez-vous déjà sollicité les services de l'audit interne ?

Oui

Non

Justifier votre réponse :

.....
.....

Dans l'affirmative, l'apport de ce service a-t-il été satisfaisant ?

Oui

Non

23. Avez-vous déjà eu connaissance des réalisations de l'audit interne à la LONASE ?

Oui

Non

Si oui, citez les et expliquez le moyen par lequel vous avez été informé

.....
.....

Les prestations de l'audit interne vous ont-elles semblé de grande ou de faible utilité ?

Grande

Faible

24. Quelle attitude adoptent les auditeurs pendant les missions ?

Courtoise

Arrogance

Mépris

Autres (à préciser)

25. Avez-vous des suggestions à émettre quant au comportement des auditeurs ?

Oui

Non

Lesquelles ?

.....
.....

Quelles remarques ou propositions pouvez-vous formuler à l'égard de l'audit interne ?

.....
.....
.....
.....

Annexes 4 : Guide d'entretien avec les responsables de l'audit interne

Organisation de la structure

- Quelle description pouvez-vous faire de l'organisation de votre structure ?
- Vous permet-elle de réaliser vos missions de façon aisée ?
- Vos missions et objectifs sont-ils clairement définis ? Qu'en est-il de leur pertinence ?

Rattachement hiérarchique

- Quel rang occupe votre service vis-à-vis de la hiérarchie ?
- Le rattachement hiérarchique dont bénéficie votre service rend-t-il crédible l'indépendance qui doit être le maître mot dans la réalisation de vos missions ?
- Votre service est-il reconnu des autres structures de l'organisation ?

Compétence

- Le niveau de formation dont vous êtes titulaire vous permet-il d'assurer les fonctions d'auditeur avec sérénité ?
- Bénéficiez-vous d'un programme de formation professionnelle continue adapté et cohérent ?
- Quelle expérience professionnelle retrouve-t-on à votre actif ?
- Maîtrisez-vous la méthodologie de l'audit telle qu'exigée par la profession ?
- Respectez-vous les principes fondamentaux que sont l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et l'indépendance ?
- Connaissez-vous les nouvelles normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne ?

Moyens de l'audit

- Les moyens mis en œuvre dans le cadre de l'exécution des missions vous paraissent-ils suffisants ?
- Le service dispose-t-il d'un budget ? Si oui, est-il suffisant pour couvrir les diverses charges liées aux activités ?
- De quelles ressources (humaines, financières, logistiques) dispose le service pour mener à bien leurs missions et par ricochet atteindre les objectifs escomptés ?

Le contrôle interne

- La LONASE a-t-il un manuel de procédures ? Comment se fait sa mise à jour ? Dans l'hypothèse d'inexistence, quelle procédure utilisez-vous pour effectuer des évaluations ?
- Évaluez-vous de façon constante le contrôle interne ? Quelle approche utilisez-vous ?
- Comment comprenez-vous le contrôle interne ?
- Quelle appréciation faites-vous du système de contrôle interne de l'entreprise ?

Fonctionnement

- Disposez-vous d'une charte de l'audit interne ?
- Disposez-vous d'un manuel d'audit ?
- Disposez-vous d'une cartographie des risques ? Par qui est-elle élaborée ?
- Fait-elle l'objet d'une actualisation régulière ?
- Comment est managé le personnel de votre service ?
- Êtes-vous satisfait de l'effectif du service de l'audit interne ?
- Existe-t-il un plan d'audit ? Quelle est sa périodicité ?
- Le plan d'audit est-il validé par la Direction Générale ?
- Le plan d'audit découle-t-il de la cartographie des risques ?
- Avez-vous recours aux spécialistes pour des missions spécifiques ?
- Quelles activités effectuez-vous dans la pratique ?
- Comment se fait l'organisation de vos missions ?
- Les missions découlent-elles du plan d'audit ?
- Existe-t-il des domaines d'activité où l'audit interne n'a pas droit de regard ?

Conduite des missions

- Quelle est la description du déroulement de vos missions d'audit ?
- Qu'utilisez-vous à chaque étape comme outils et techniques ?
- Comment composez-vous vos équipes ?
- Comment effectuez-vous la préparation et le suivi des missions et des recommandations ?
- Quels critères de succès d'une mission avez-vous déterminés ?
- Quelle peut être la durée moyenne de vos missions ?

- A qui communiquez-vous vos rapports ? Votre environnement de travail est-il informatisé ?
- A quoi sert l'informatique ?
- Un système d'évaluation de la satisfaction des audités est-il mis en place ? Et à quelle fréquence ?

Opinion sur les missions effectuées

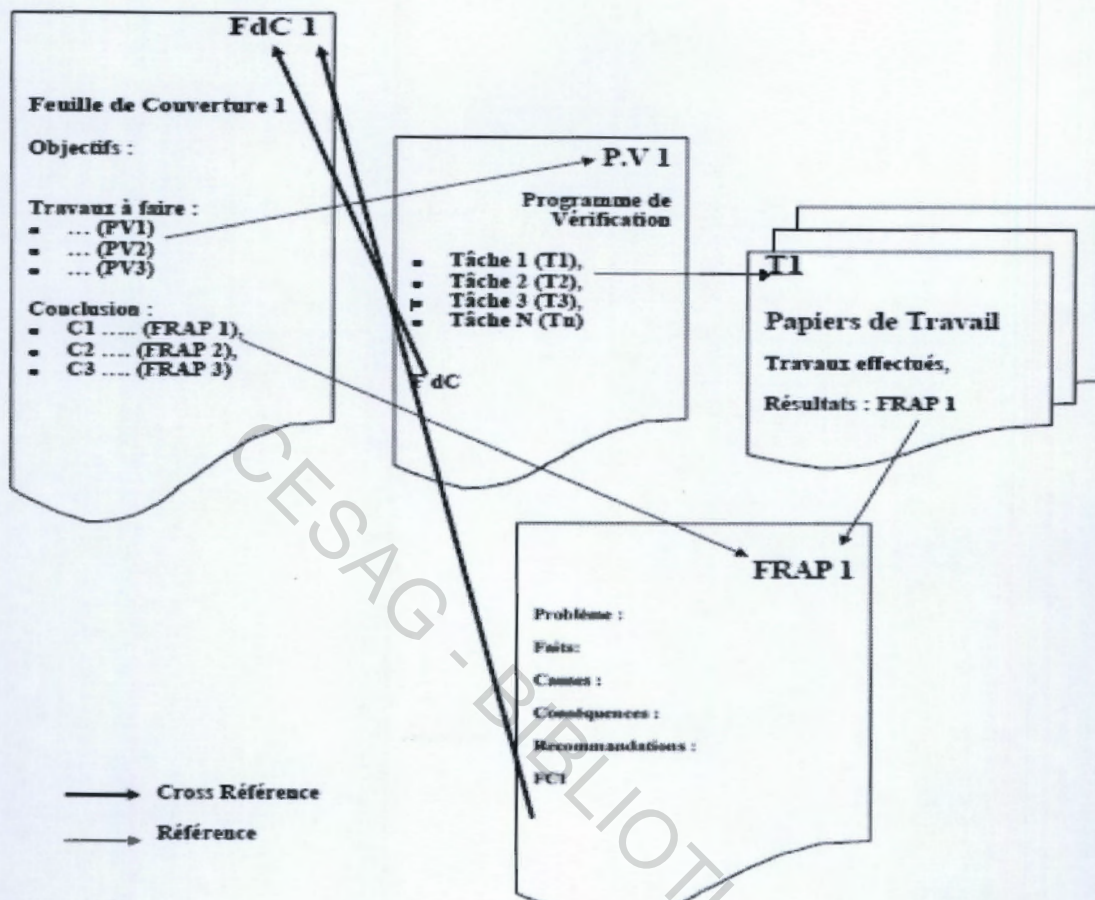
- Quelles principales réalisations de votre service pouvez-vous nous décrire ? Et d'où émanent-elles ?
- Vous paraissent-elles satisfaisantes ?
- Votre service effectue-t-il souvent des missions inopinées ?

Contraintes

- A quelle sorte de contrainte faites-vous face ?
- Quelles difficultés particulières rencontrez-vous ?

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexes 5 : Exemple de dossier référencé



Source : Manuel d'audit interne pour l'Inspections Générales des Ministères

Annexes 6 : Structure d'une FRAP

FRAP	CONTENU
PROBLEME	<ul style="list-style-type: none"> • Formulation synthétique, autonome et percutante du dysfonctionnement (ou anomalie) constaté • C'est un dysfonctionnement important qui compromet le ou les résultats attendus
FAITS	<ul style="list-style-type: none"> • L'événement symptomatique constaté (cet événement se voit et se constate) • Ce sont les dysfonctionnements qui se manifestent par tels incidents ou telles anomalies et qui ont été constatées
CAUSES	<ul style="list-style-type: none"> • La condition non remplie ou facteur de risque : observée ou déduite, elle explique la survenance du fait (dysfonctionnement ou anomalie) • Les causes dont la ou (les) origine(s) sont les mauvaises conditions de fonctionnement
CONSEQUENCES	<ul style="list-style-type: none"> • Elle est constatée par l'auditeur et/ ou l'audité ou supputé (risque) • Les conséquences ont pour impact certains ou probables une sous performance ou une perte de valeur suffisamment importante
RECOMMANDATIONS	<ul style="list-style-type: none"> • La recommandation proposée pour remédier au problème (dysfonctionnement ou anomalie) • La recommandation nécessite une action précise visant à éliminer les conséquences engendrées par les causes.

Source : nous même

Annexes 7 : Exemple de Tableau de Forces et faiblesses Apparentes

Domaine/ Opération	Objectifs de contrôle	Risques	Indicateurs Indices	OPINION			Commentaire ou Référence
				Force/ faiblesse	Conséquence	Degré de confiance	

Issus du plan d'approche	Produits par l'analyse des risques
---------------------------------	---

Source : nous même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1. BARRY Mamadou (2009), *Audit Contrôle Interne*, Sénégalaise de l'Imprimerie, Dakar, 371 pages.
2. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne : Enjeux et pratique à l'international*, Editions d'Organisation, Paris, 320 pages.
3. EBONDO Wa Manzila (2008), *Typologie d'organisation de service d'audit interne dans des groupes internationaux*, Acte de colloque (IFACI) : l'Audit interne dans les groupes internationaux : 5-8.
4. GAYRAUD, QUANG, MORGAN (2009), *La gestion du risque de fraude*, EmeritPublishing, Paris, 237 pages.
5. GERBIER Alain (1996), *La charte d'audit : support d'une légitimité*, IFACI, Paris, 177 pages.
6. IIA (2009), *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne*, IIA, Florida, 28 pages.
7. IIA (2011), *Révision normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne*, IIA, Florida, 29 pages.
8. JIMENEZ, MERLIER, CHELLY (2008), *risques opérationnels : de la mise en place du dispositif à son audit*, Edition revue Banque, Paris, 271 pages.
9. LEMANT Olivier (1995), *La conduite d'une mission d'audit interne*, Dunod, Paris, 279 pages.
10. LEMANT Olivier (1999), *Gérer, organiser, développer l'audit interne : que faire pour réussir ?*, Maxima, Paris, 117 pages.
11. MADERS Henry, MASSELIN Jean-Luc (2009), *Contrôle interne et risques*, 2^{ème} édition, Edition d'ORGANISATION, 262 pages.
12. MORRIS Joseph (2010), Conférence de la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne, avril 1992 – RFAI n° 112), in *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7ième édition, Editions d'Organisation, Paris, 472 pages.

13. MOUANDJO Lewis, MBIANDA Patrice (2011), *Théorie et pratique de la communication*, L'Harmattan, Paris, 869 pages.
14. PIOT (2005), « Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports », in *Gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers*, De Boeck, Bruxelles, 272 pages.
15. RENARD Jacques (2003), *L'audit interne : ce qui fait débat*, Maxima, Paris, 267 pages.
16. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7ième édition, Editions d'Organisation, Paris, 472 pages.
17. Robert OBERT, Marie Pierre MAIRESSE (2009), *Comptabilité et Audit DSCG4*, 2^{ème} Edition, Dunod, Paris, 639 pages.
18. SCHICK Pierre (2007), *Mémento de l'audit interne*, Dunod, Paris, 232 pages.

Articles

19. BERCHE Valérie (2012), Fiche techniques n° 38, La conscience professionnelle : une qualité fondamentale de l'auditeur, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 208 : 5.
20. BERGERET Florence (2002), l'activité de conseil défini dans les contours de l'audit interne, *Revue française de l'audit interne*, n° 160: 6-7.
21. BLOUVAC Jean (2010), L'organisation des petits services d'audit interne, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 202 : 16.
22. BRESSAC Annie, HUOT DE LUZE Bénédicte (2011), Auditeur interne et risk manager, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 205 : 22.
23. BRODY, LOWE (2000), « The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity », *International Journal of Auditing*, vol. 4: 169-176.

24. CAIGNARD Gilles, CIVEL Maxime (2012), Quelles relations entre l'audit interne et la gestion des risques ?, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 208 : 16-20.
25. DE FRANCQUEVILLE Isabel (2011), Audit et contrôle interne au service de l'efficacité de l'Etat, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 207 : 32.
26. DUMAS Jacques (1999), La mesure de la performance en audit interne, *Revue Française de l'audit interne*, n° 154 : 10.
27. HOUARAU Christian, BON-MICHEL Béatrice (2010), Une nouvelle étape, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 200 : 59.
28. KRISHNAMOORTHY (2002), A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function », *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, vol. 21, n° 1: 95-121.
29. LAMFALUSSY Alexandre (2011), Audit et contrôle interne au service de l'efficacité de l'Etat, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 207 : 40.
30. LEONETTI Guy (2010), Fiche technique n° 32, Norme 1120 – Objectivité individuelle, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 202 : 5.
31. LORD Smith (2011), La gouvernance des systèmes d'information, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 206 : 30.
32. MELVILLE (2003), The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management, *International Journal of Auditing*, 209-222.
33. SOURCE SODEXO in IFACI (2011), Audit et contrôle interne au service de l'efficacité de l'Etat, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 207 : 35.
34. VAURS Louis (2000), La nouvelle définition tire l'audit interne vers le haut, *revue française de l'audit interne*, n° 147 : 42.

35. VAURS Louis (2011), La gouvernance des systèmes d'information, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, n° 206 : 3.
36. VAURS Louis in RENARD (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7ième édition, Editions d'Organisation, Paris, 472 pages.

Sources internet

37. Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères (2007), *Manuel d'audit interne pour les inspections générales des ministères*, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADM826.pdf
38. IFACI (2012), *Référentiel professionnel de l'audit interne*, www.ifaci.com/Certification/Le-RPAI-53.html
39. IIA (2011), *Les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne*, traduites et adaptées par IFACI, www.ifaci.com/Bibliothèque/Bibliothèque-en-ligne-télécharger-la-documentation-professionnelle/Normes-internationales-de-l-audit-interne-209html