



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel en Audit et
Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 6
(2011-2013)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION EXTERNE D'UN SERVICE
D'AUDIT INTERNE : CAS DU DEPARTEMENT
DE L'AUDIT INTERNE DE LA LOTERIE
NATIONALE SENEGALAISE (LONASE)**

Présenté par :

Akochayé Roland DOSSOU

Dirigé par :

Hugues Oscar LOKOSSOU

Contrôleur de gestion–

Enseignant associé au CESAG

Octobre 2013

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à :

- mon père DOSSOU E. Honorat et ma mère HOUNMAVO Colette pour l'ensemble des sacrifices consentis pour ma formation ;
- mes frères et sœurs pour leur soutien.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Le présent mémoire a été réalisé grâce à la participation effective et soutenue de diverses personnes. Il est de bon ton que nous leur présentons ici nos sincères sentiments de gratitude.

Nous remercions :

- M. Amadou Samba KANE, Directeur Général de la Loterie Nationale Sénégalaise pour nous avoir accordé le stage ;
- M. Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité de Banque et de Finance ;
- M. CHABI Bertin, Chef Département master à l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance ;
- M. Hugues Oscar LOKOSSOU, notre Directeur de mémoire, pour les contributions et les conseils qui ont œuvré à la réalisation de ce travail ;
- M. Pape Khar MBAYE, le Directeur de l'audit et de la qualité de la Loterie Nationale Sénégalaise, pour les contributions multiformes ;
- les collègues de la 6^{ème} promotion de master particulièrement le Master en Audit et Contrôle de Gestion pour les meilleurs moments passés ensemble et les nombreux encouragements ;
- toute personne qui de loin ou de près, aurait contribué à la réalisation de ce travail.

SIGLES ET ABREVIATIONS

| | |
|-----------------|--|
| BAPS : | Budget Allocation Planning et Suivi |
| CA : | Conseil d'Administration |
| CMS : | Centre Médico-Social |
| DAGE : | Direction de l'Administration Générale et de l'Equipement |
| DAI : | Département de l'Audit Interne |
| DAIQ : | Direction de l'Audit Interne et de la Qualité |
| DC : | Direction Commerciale |
| DFC : | Direction Financière et comptable |
| DG : | Directeur Général |
| DMC : | Direction du Marketing et de la Communication |
| DRH : | Direction des Ressources Humaines |
| DSIE : | Direction des Système d'Information et de l'Exploitation |
| FAR : | Feuille d'Analyse des Risques |
| FRAP : | Feuille de Révélation d'Analyse de Problème |
| IFACI : | Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes |
| IIA : | Institute of Internal Auditors |
| LONASE : | Loterie Nationale Sénégalaise |
| OCDE : | Organisation de Coopération et de Développement Economique |
| OHADA : | Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires |
| PDG : | Président Directeur Général |
| QCI : | Questionnaire de Contrôle Interne |
| RPAI : | Référentiel Professionnel de l'Audit Interne |
| SG : | Secrétaire Général |
| TffA : | Tableau des Forces et faiblesses Apparentes |

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

❖ TABLEAUX

| | |
|---|----|
| Tableau 1 : Indicateurs de suivi..... | 45 |
| Tableau 2 : Les indicateurs des variables du modèle d'analyse..... | 50 |
| Tableau 3 : Répartition du personnel de la LONASE..... | 58 |
| Tableau 4 : Répartition des agences et bureaux sur le territoire | 63 |
| Tableau 5 : Indicateurs de mesures de performance | 85 |
| Tableau 6 : Bilan des forces et faiblesses issues de l'évaluation | 87 |
| Tableau 7 : Points de conformité et de non-conformité aux normes | 89 |
| Tableau 8 : Modèle du Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (TFfA)..... | 94 |
| Tableau 9 : Plan de mise en œuvre..... | 96 |

❖ FIGURE

| | |
|----------------------------------|----|
| Figure 1 : Modèle d'analyse..... | 49 |
|----------------------------------|----|

LISTE DES ANNEXES

| | |
|---|-----|
| Annexe 1 : Organigramme de la LONASE..... | 103 |
| Annexe 2 : Guide d'entretien avec le directeur de l'audit..... | 104 |
| Annexe 3 : Questionnaire adressé aux directeurs opérationnels | 107 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

| | |
|--|-----|
| DEDICACE..... | i |
| REMERCIEMENTS | ii |
| SIGLES ET ABREVIATIONS | iii |
| LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES | iv |
| LISTE DES ANNEXES | v |
| TABLE DES MATIERES | vi |
| INTRODUCTION GENERALE..... | 1 |
| PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE | 7 |
| CHAPITRE 1 : Organisation et fonctionnement de la fonction d'audit interne | 9 |
| 1.1. Définition de l'audit interne | 9 |
| 1.2. Missions et Objectifs..... | 10 |
| 1.2.1. Les missions de l'audit interne | 10 |
| 1.2.2. Objectifs de l'audit interne | 11 |
| 1.3. Champ d'application de l'audit interne..... | 12 |
| 1.3.1. L'audit de conformité | 13 |
| 1.3.2. L'audit d'efficacité | 13 |
| 1.3.3. L'audit de management | 14 |
| 1.3.4. L'audit de stratégie | 14 |
| 1.4. Les normes de l'audit interne..... | 14 |
| 1.4.1. Objet et utilité pratique | 15 |
| 1.4.2. Le code de déontologie..... | 15 |
| 1.5. Positionnement hiérarchique de la fonction..... | 16 |
| 1.5.1. Rattachement à un comité d'audit | 17 |
| 1.5.2. Rattachement à la direction générale..... | 18 |
| 1.5.3. Rattachement à une direction opérationnelle..... | 19 |
| 1.6. Organisation interne de la fonction..... | 19 |
| 1.6.1. Audit centralisé..... | 19 |
| 1.6.2. Audit décentralisé | 19 |
| 1.7. Organisation hiérarchique de la fonction d'audit interne..... | 20 |
| 1.7.1. Le directeur de l'audit interne | 21 |
| 1.7.2. Le superviseur..... | 21 |
| 1.7.3. Le chef de mission | 21 |

| | |
|--|----|
| 1.7.4. Les auditeurs | 22 |
| Chapitre 2 : Eléments d'évaluation d'un service d'audit interne | 23 |
| 2.1. Les exigences de moyens | 23 |
| 2.1.1. La charte d'audit | 23 |
| 2.1.2. Manuel d'audit interne..... | 24 |
| 2.1.3. Plan d'audit..... | 25 |
| 2.1.4. La cartographie des risques | 26 |
| 2.1.5. Les dossiers et papiers de travail | 26 |
| 2.1.6. Le manuel de procédures | 27 |
| 2.1.7. Les ressources affectées à l'audit interne | 27 |
| 2.2. Les exigences de prestation..... | 28 |
| 2.2.1. Le service d'audit et les auditeurs internes..... | 28 |
| 2.2.2. Audit interne et processus de management des risques..... | 29 |
| 2.2.3. Audit interne et processus de gouvernement d'entreprise..... | 30 |
| 2.2.4. Méthodologie de conduite des missions d'audit interne | 31 |
| 2.2.5. Réponses aux recommandations et surveillance des actions de progrès | 38 |
| 2.2.6. Techniques et outils de l'auditeur interne..... | 39 |
| 2.2.7. La coordination de l'audit interne avec les prestataires internes et externes de service d'assurance et de conseil..... | 43 |
| 2.3. Les exigences de pilotage et de contrôle..... | 43 |
| 2.3.1. La supervision des missions | 43 |
| 2.3.2. La mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité | 44 |
| 2.3.3. Indication des non conformités..... | 44 |
| 2.3.4. Indicateurs de suivi..... | 44 |
| CHAPITRE 3 : Méthodologie de recherche de l'étude..... | 47 |
| 3.1. Modèle d'analyse | 47 |
| 3.1.1. Composantes..... | 47 |
| 3.1.2. Indicateurs de mesures..... | 50 |
| 3.2. Outils de collecte de données..... | 51 |
| 3.2.1. La revue documentaire | 51 |
| 3.2.2. Entretiens | 51 |
| 3.2.3. Questionnaire..... | 52 |
| 3.2.4. Observations | 52 |
| 3.3. Evaluation | 52 |

| | |
|--|----|
| DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE | 54 |
| CHAPITRE 4 : Présentation de la LONASE | 56 |
| 4.1. Historique, missions et nature juridique | 56 |
| 4.1.1. Historique | 56 |
| 4.1.2. Les missions | 56 |
| 4.1.3. Statut juridique de la LONASE | 57 |
| 4.2. Les activités de la LONASE | 57 |
| 4.3. Les ressources de la LONASE..... | 57 |
| 4.3.1. Les ressources matérielles | 58 |
| 4.3.2. Les ressources financières | 58 |
| 4.3.3. Les ressources humaines | 58 |
| 4.4. La structure organisationnelle de la LONASE | 58 |
| 4.4.1. Le conseil d'administration | 59 |
| 4.4.2. La Direction Générale | 59 |
| 4.4.3. Les autres directions | 60 |
| 4.4.4. Les agences..... | 62 |
| CHAPITRE 5 : Présentation du département d'audit interne de la LONASE..... | 64 |
| 5.1. Organisation et fonctionnement du Département Audit Interne de la LONASE .. | 64 |
| 5.1.1. Attribution du Département audit Interne | 64 |
| 5.1.2. Le rattachement hiérarchique de la Direction Audit Interne | 65 |
| 5.1.3. Organisation hiérarchique du DAI | 65 |
| 5.2. Les moyens du Département Audit Interne | 65 |
| 5.2.1. La charte de l'audit interne | 65 |
| 5.2.2. La cartographie des risques | 66 |
| 5.2.3. Le plan d'audit..... | 66 |
| 5.2.4. Le manuel d'audit interne..... | 66 |
| 5.2.5. Le manuel de procédures | 67 |
| 5.2.6. Les dossiers et papiers de travail | 67 |
| 5.2.7. Les ressources du département | 67 |
| 5.3. LA méthodologie de conduite des missions à la LONASE..... | 68 |
| 5.3.1. Programmation des missions | 68 |
| 5.3.2. Accès à l'information | 68 |
| 5.3.3. Conduite des missions | 69 |
| CHAPITRE 6 : Evaluation du département de l'audit interne de la LONASE | 72 |

| | | |
|--------|---|----|
| 6.1. | Evaluation de l'organisation et du fonctionnement du DAI de la LONASE..... | 72 |
| 6.1.1. | Rattachement hiérarchique | 72 |
| 6.1.2. | Organisation interne du DAI de la LONASE..... | 73 |
| 6.1.3. | Missions..... | 74 |
| 6.1.4. | Domaines d'intervention | 74 |
| 6.1.5. | Synthèse de l'évaluation de l'organisation et du fonctionnement du DAI de la LONASE | 74 |
| 6.2. | Evaluation des moyens du DAI de la LONASE..... | 75 |
| 6.2.1. | Charte d'audit interne | 75 |
| 6.2.2. | Manuel d'audit interne..... | 76 |
| 6.2.3. | Plan d'audit..... | 76 |
| 6.2.4. | Cartographie des risques..... | 76 |
| 6.2.5. | Manuel de procédures..... | 76 |
| 6.2.6. | Les dossiers et papiers de travail | 76 |
| 6.2.7. | Ressources | 77 |
| 6.2.8. | Synthèse de l'évaluation des moyens du DAI de la LONASE..... | 77 |
| 6.3. | Evaluation des prestations du DAI de la LONASE | 77 |
| 6.3.1. | L'apport du DAI dans le processus de management des risques..... | 78 |
| 6.3.2. | L'apport du DAI au processus de gouvernement d'entreprise | 78 |
| 6.3.3. | La conduite des missions d'audit..... | 79 |
| 6.3.4. | Réponse aux recommandations et surveillance des actions de progrès..... | 81 |
| 6.3.5. | Techniques et outils d'audit..... | 81 |
| 6.3.6. | Relation audit interne et le commissaire aux comptes..... | 82 |
| 6.3.7. | Les auditeurs internes | 82 |
| 6.3.8. | Synthèse de l'évaluation des prestations du DAI de la LONASE..... | 83 |
| 6.4. | Evaluation du pilotage et du contrôle de la fonction | 84 |
| 6.4.1. | Supervision des missions..... | 84 |
| 6.4.2. | Programme d'assurance et d'amélioration qualité | 84 |
| 6.4.3. | Indication des non conformités..... | 85 |
| 6.4.4. | Mesure des indicateurs de performance | 85 |
| 6.4.5. | Synthèse de l'évaluation du pilotage et du contrôle du DAI..... | 86 |
| 6.5. | Bilan des forces et faiblesses | 86 |
| 6.6. | Points de conformité et de non-conformité aux normes | 89 |
| 6.7. | Recommandations..... | 91 |

| | |
|---|-----|
| 6.7.1. Recommandations par rapport à l'organisation et le fonctionnement du DAI | 91 |
| 6.7.2. Recommandations par rapport aux moyens du DAI de la LONASE..... | 92 |
| 6.7.3. Recommandations par rapport aux prestations du DAI..... | 93 |
| 6.8. Plan de mise en œuvre | 96 |
| CONCLUSION GENERALE | 99 |
| ANNEXES | 102 |
| BIBLIOGRAPHIE | 109 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Les organisations sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs performances dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser. Cette amélioration est de plus en plus recherchée au travers d'une décentralisation de la prise de décisions pour en assurer la pertinence et la mise en œuvre rapide. Dans ces conditions, le chef d'entreprise, le dirigeant est naturellement amené à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de l'organisation, par lui-même et ses collaborateurs.

La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire, l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité. En témoigne la définition de l'audit interne par l'IIA(1999) « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de 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 systémique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

La fonction d'audit interne se révèle alors comme une fonction indispensable pour l'atteinte des objectifs d'une organisation. En effet, l'audit interne consacre l'essentiel de ses activités à l'analyse des risques et des déficiences existants dans le but de donner des conseils ou de formuler des recommandations. En un mot l'audit interne comprend toutes les missions qui ont pour but d'améliorer la performance de l'entreprise. Cette amélioration de la performance que vise l'audit interne ne pourra être atteinte que si le service d'audit interne lui-même est jugé performant.

Créée par la loi 87 – 43 du 28 Décembre 1987, la Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE) est une société nationale à qui l'Etat a concédé le monopole de l'exploitation de toutes les formes de loteries, jeux de hasard, de pronostics et assimilés. De par ce statut la LONASE représente donc une institution de développement ludique. Cependant, bien qu'étant sous protection étatique elle subit les effets de la concurrence liés à l'évolution technologique. Aujourd'hui, il urge à la LONASE de relever le défi de la compétitivité dans cet environnement fortement marqué par la globalisation des marchés en remédiant à certains

dysfonctionnements notamment : retard dans l'établissement des états financiers, retard dans le paiement de lots, détournement de deniers publics. Dans ce cadre la nouvelle direction a procédé à la réorganisation des structures de la société et la mise en place d'un nouvel organigramme. Ainsi le Contrôle Interne chargé de l'Inspection Générale de Jeux est supprimé au profit d'une Direction de l'Audit Interne et de la Qualité.

Dans le but d'apporter de la valeur ajoutée à ses clients que sont principalement les audités, l'audit interne doit mettre en place un système d'évaluation. Ce système inclut des évaluations interne et externe. Conformément au respect des normes de l'IIA/IFACI (2009) en l'occurrence les normes 1311 relatives aux évaluations internes qui stipulent que : « les évaluations internes doivent comporter : une surveillance continue de la performance de l'audit interne et des revues périodiques, effectuées par auto-évaluation ou d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne ». Les normes 1312 relatives aux évaluations externes quant à elles stipulent que : « des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiée, indépendante et extérieure à l'organisation ». Cependant, il s'avère que la Direction de l'Audit Interne et de la Qualité de la LONASE depuis sa création n'a pas fait objet d'évaluation externe encore moins d'évaluation interne.

Le non-respect de cette exigence relative au pilotage et au contrôle de la fonction est dû à :

- la méconnaissance de cet outil moderne de management ;
- son utilité mal appréhendée ;
- l'absence de programme qualité ;
- l'absence d'un système d'évaluation de la performance au sein de l'entreprise.

A ces causes, il est possible de joindre en aval, les conséquences qu'engendre le manque d'évaluation externe du service d'audit interne à savoir :

- la non-conformité de la pratique de l'audit interne avec les normes de la profession entraînant du coup la mauvaise qualité des prestations du service d'audit interne ;
- l'inefficacité de l'activité d'audit interne ;
- les dysfonctionnements dans les activités de l'entreprise ;
- l'absence de fiabilité des informations de l'entreprise ;
- l'accroissement des problèmes de gestions ;

- évaluation insuffisante des risques liés aux activités de l'entreprise ;
- le non maitrise des activités réalisées par le département d'audit interne.

Pour remédier aux insuffisances ci-dessus relevées, les solutions ci-après peuvent être envisagées :

- attirer plus que jamais l'attention des auditeurs sur le respect des normes professionnelles d'audit interne ;
- renforcer le dispositif de contrôle interne de l'entreprise ;
- analyser la performance du département de l'audit interne ;
- sensibiliser les dirigeants sur la nécessité de faire évaluer leur département d'audit interne.

Cette dernière solution nous semble la plus importante et c'est celle que nous retenons dans la mesure où l'avis donné provient d'un évaluateur indépendant et extérieur à l'entreprise. L'évaluation externe du département de l'audit interne nous permettra de vérifier la conformité de celui-ci aux normes professionnelles d'audit interne et par ricochet aux exigences du Référentiel Professionnel d'Audit Interne (RPAI) d'une part et d'autre part de donner une assurance sur la qualité des prestations du département d'audit interne.

Cette solution retenue nous permettra en somme de vérifier si :

- l'organisation, le fonctionnement et les moyens du service d'audit interne répondent aux normes professionnelles d'audit ;
- les prestations du service d'audit interne sont réalisées telles que définies par les normes professionnelles d'audit interne.

Au regard de tout ce qui précède, notre question de recherche principale est la suivante :
Comment procéder à l'évaluation externe du département d'audit interne de la LONASE?

De cette question principale, découlent les questions spécifiques ci-après :

- la mission d'audit interne est-elle convenablement définie dans une charte et conforme aux normes professionnelles ?
- le département d'audit interne dispose-t-il de tous les moyens nécessaires à l'exercice de la fonction ?

- la méthodologie de conduite des missions respecte-t-elle les normes ?
- la fonction d'audit évalue-t-elle les systèmes de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et contribue-t-elle à leur amélioration ?
- la fonction s'est-elle donné les moyens d'une supervision efficace ?

Nous essayerons de répondre à ces différentes questions par le choix d'un thème de mémoire libellé comme suit : « **Evaluation externe d'un service d'audit interne : cas du Département de l'Audit Interne de la Loterie Nationale Sénégalaise** ».

L'objectif principal de ce travail sera de procéder à l'évaluation du département d'audit interne de la LONASE. De manière spécifique il s'agira de :

- décrire et d'analyser les pratiques du service d'audit interne afin de s'assurer de leur conformité aux normes professionnelles ;
- mesurer l'efficacité et les performances du service d'audit interne et de suggérer d'éventuelles améliorations à y apporter.

Dans notre mémoire nous parlerons de l'organisation et du fonctionnement d'un service d'audit interne, des éléments d'évaluation d'un service d'audit interne définis par le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne édicté par IFACI. Nous définirons également quelques indicateurs de mesures de l'activité d'un service d'audit interne.

L'intérêt de ce travail se situe à trois niveaux :

- pour l'entreprise, une telle étude donnerait aux opérationnels des éléments qui leur permettraient de comprendre la raison d'être de l'audit interne. Elle permettra également à ces derniers de voir les auditeurs comme des individus qui agissent dans l'intérêt de tous, et qui de par leurs conseils et recommandations, permettent à l'entreprise de créer davantage de valeur ajoutée. Aux dirigeants, elle permettra l'adaptation de la fonction d'audit interne aux normes professionnelles d'audit.
- pour le lecteur, l'étude permettrait, d'une part, d'élucider la notion d'audit interne et d'autre part, de fournir les éléments d'appréciation d'un service d'audit interne.
- pour nous-mêmes, cette étude sera l'occasion d'appliquer sur le terrain les enseignements théoriques reçus au cours de notre formation. Aussi, elle nous

permettra d'approfondir nos connaissances sur le métier de l'audit interne et de façon plus spécifique les critères d'appréciation d'un service d'audit interne.

Le mémoire s'articulera autour de deux (2) parties essentielles à savoir :

- la première partie consacrée au cadre théorique se compose de trois (3) chapitres. Elle abordera successivement l'organisation et le fonctionnement de la fonction d'audit interne et ses éléments d'évaluation. Nous clôturerons cette partie par de méthodologie de recherche de l'étude.
- la deuxième partie appelée partie pratique comprend également trois (3) chapitres. Il s'agira de faire dans un premier temps une brève description de la structure d'accueil du stage ensuite de procéder à la présentation de l'organisation et du fonctionnement du service d'audit interne, le déroulement d'une mission d'audit interne et enfin de faire des analyses dans le but de formuler des recommandations.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Hier mal nécessaire, l'audit interne est reconnu aujourd'hui comme un bien indispensable. En effet le monde dans lequel évoluent les entreprises change. De la même manière, les risques auxquels elles sont confrontées changent et c'est véritablement à ce niveau que le rôle de l'audit interne va évoluer. Auparavant focalisé sur les systèmes de contrôle, l'audit interne s'oriente de nos jours vers l'identification et l'évaluation des risques organisationnels. Il apporte l'assurance que, face à ces risques, les systèmes de contrôle sont bien conçus et efficaces.

L'audit interne s'efforce ainsi d'être en phase avec les préoccupations de son temps et de contribuer à une toujours plus grande sécurité des organisations, tout en les aidant à améliorer leurs performances.

Depuis le 1^{er} Janvier 2002, le nouveau cadre de référence de la profession est entré en vigueur. S'appuyant sur les nouvelles attentes des organisations et les meilleures pratiques des auditeurs internes, il insiste sur des concepts tels que l'évaluation indépendante des processus (management des risques, contrôle et gouvernement d'entreprise). Il rappelle la nécessaire indépendance et objectivité des auditeurs internes. Il met en avant la possibilité de développer conseils et services au client donneur d'ordre dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. Toutefois, il rappelle que ces activités ont pour objectif de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Selon DUMONT (2007:34), « la valeur ajoutée d'une entité d'audit consiste à réussir à réduire les risques auxquels est exposée l'entreprise et à améliorer l'efficacité de son fonctionnement d'une part et d'autre part à faire évoluer la culture des audités à favoriser leur appropriation de la dimension contrôle interne ».

Compte tenu de l'importance de plus en plus grandissante accordée à la fonction dans l'amélioration des performances des organisations, il urge de s'assurer qu'elle est pratiquée conformément aux normes édictées en la matière. Autrement dit : « réaliser l'audit de l'audit » (RENARD, 2003: 118).

Dans cette première partie nous ferons le point sur la revue de littérature du sujet traité. Nous aborderons successivement l'organisation et le fonctionnement d'un service d'audit interne, les éléments d'évaluation d'un service d'audit interne et enfin la méthodologie de l'étude viendra clore la partie.

CHAPITRE 1 : Organisation et fonctionnement de la fonction d'audit interne

La création de valeur ajoutée par la fonction d'audit interne nécessite la mise en œuvre d'une organisation et d'un fonctionnement adaptés. Il s'agira dans ce chapitre de passer en revue la littérature concernant l'organisation et le fonctionnement de la fonction d'audit interne. Nous aborderons ainsi les missions et les objectifs de la fonction d'audit interne, son organisation hiérarchique, son organisation interne.

1.1. Définition de l'audit interne

Fonction évolutive l'audit interne a vu se succéder plusieurs définitions avant que la notion ne soit stabilisée. Elle bénéficie d'une définition et d'une seule, ou plutôt d'une seule qui puisse prétendre être officielle et universelle ; ce qui n'exclut pas les définitions concomitantes et explicatives.

Cette définition accompagne les normes professionnelles et, comme ces dernières, elle est publiée par The Institute of Internal Auditors (IIA 1999), lequel fédère toutes les organisations nationales d'audit interne. La voici en sa traduction française : « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise des 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 ».

De cette définition nous retiendrons que l'assurance sur le degré de maîtrise des risques n'est rien d'autre que l'appréciation du contrôle interne. Le second paragraphe précise la méthodologie de l'audit interne. Cette méthode repose sur une approche par les risques. L'audit interne ne se pratique donc pas au gré des humeurs. Comme le souligne NUSSBAUMER & al (2011: 07), « l'auditeur interne ne se prononce pas en lisant des procédures ou en posant des questions. Il constate les risques qui se sont manifestés, observe comment on a prévu de se prémunir contre ceux qui sont encore potentiels et la connaissance que l'on peut en avoir ».

L'IIA attribue également à l'audit interne un rôle de conseil dans l'organisation. Rôle traditionnel si on en entend par là les recommandations que l'auditeur formule après chaque constat de dysfonctionnement. Et rôle nouveau si l'on veut signifier que l'auditeur est en mesure de réaliser de véritables missions de conseil, sans rapport avec des missions d'audit stricto sensu. Les conditions préalables à l'acceptation d'une telle mission sont édictées par les normes afin de pallier toute confusion de fonction et de porter atteinte à l'indépendance des auditeurs internes.

Il est demandé également à l'auditeur interne d'évaluer le gouvernement d'entreprise et de faire des propositions pour améliorer son efficacité. La méthodologie de cette évaluation est définie par la norme 2110 afin d'éviter tout débordement de l'auditeur.

En définitive les apports d'amélioration de cette définition sont les suivants :

- l'assistance au management : elle se traduit par la pertinence des recommandations sur lesquels le management doit s'appuyer pour les prises de décisions et les orientations futures ;
- la création de valeur ajoutée : elle se traduit par les recommandations de l'auditeur. L'exercice de la fonction d'audit interne dans les organisations doit permettre de mesurer les améliorations apportées c'est-à-dire les changements qu'ils soient qualitatifs ou quantitatifs ;
- le management des risques : la pratique de l'audit interne est tournée aujourd'hui vers la maîtrise des risques organisationnels ;
- le respect des principes : l'audit interne doit être pratiqué dans le strict respect des normes de la pratique professionnelle d'audit interne édictées par l'IIA ;
- l'assurance raisonnable : la pratique de l'audit interne ne peut donner qu'une assurance raisonnable et non absolue.

1.2. Missions et Objectifs

Cette section abordera les missions et les objectifs assignés à la fonction d'audit interne.

1.2.1. Les missions de l'audit interne

L'évolution de la fonction s'est accompagnée d'une diversification de ses missions. Si à l'origine, l'audit interne a été orienté essentiellement vers les missions de régularité et de

conformité, il paraît de nos jours s'orienter vers l'audit opérationnel qui est devenu presque une vocation de la fonction et la tendance va se poursuivre au cours des années à venir (IFACI, 1995: 18). L'audit interne a pour mission de constater les dérapages pour accompagner les changements en cours et pour anticiper les risques futurs et enfin percevoir la réalité et susciter l'action. Ces deux grandes missions se présentent comme suit :

- les missions d'assurance ;
- les missions de conseil et d'aide à la prise de décision.

1.2.1.1. Les missions d'assurance

Dans le cadre de la réalisation des missions d'assurance, l'auditeur procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur les processus, un système ou tout autre sujet. Il détermine lui-même la nature et l'étendue de ses missions.

1.2.1.2. Les missions de conseil

Elles sont généralement entreprises à la demande d'un client. Ainsi, leur nature et leur étendue font l'objet d'un accord avec ce dernier. Elles comportent généralement deux intervenants : la personne ou le groupe qui fournit les conseils, en l'occurrence l'auditeur interne et la personne ou le groupe donneur d'ordre auquel ils sont destinés (le client). L'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité et n'assumer aucune fonction de management lors de la réalisation de ces missions. Pour ce faire la norme 1130 relative à l'atteinte de l'indépendance et de l'objectivité a règlementé les activités de conseil.

1.2.2. Objectifs de l'audit interne

L'audit interne permet au management de disposer d'une fonction indépendante d'examen et d'évaluation du bon fonctionnement, de l'efficacité et de l'efficience du système de contrôle interne. L'audit interne assiste donc les dirigeants de l'entreprise afin de leur permettre d'exercer efficacement leurs responsabilités cela dans le but de vérifier que l'organisation en place s'assure de la réalisation des performances prévues et de l'atteinte des objectifs visés (GERBIER, 1996: 24 ; SENO & al, 2002: 80). A cet effet, elle fournit aux membres de l'organisation des informations, des analyses, des évaluations, des recommandations et conseils sur les activités qu'elle examine. Elle est concernée par toutes les activités de

l'organisation qui intéressent la direction. Ceci implique d'aller au-delà des aspects comptables et financiers pour atteindre une pleine compréhension des opérations. En outre l'audit interne a pour objectif l'évaluation du contrôle interne. Dans la norme 2120 A1, les normes professionnelles définissent les aspects sur lesquels doit porter l'évaluation du contrôle interne et qui sont autant d'objectifs à atteindre. Il s'agit de :

- fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- efficacité et efficience des opérations ;
- protection du patrimoine ;
- respect des lois et règlements.

L'interprétation de la norme souligne que, pour atteindre ces objectifs, les auditeurs internes doivent s'assurer que :

- les objectifs de l'organisation sont cohérents avec la mission ;
- les risques significatifs sont identifiés ;
- leurs modalités de traitement sont appropriées ;
- les informations relatives sont recensées et communiquées.

En définitive l'audit interne a quatre objectifs que sont :

- s'assurer de l'existence d'un bon système de contrôle interne qui permet de maîtriser les risques ;
- veiller de manière permanente à l'efficacité de son fonctionnement ;
- apporter des recommandations pour en améliorer l'efficacité ;
- informer régulièrement de manière indépendante, la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit de l'état du contrôle interne (SARDI, 2002: 82).

1.3. Champ d'application de l'audit interne

Le champ d'application correspond à l'étendue des activités dont s'est approprié l'audit interne progressivement au fur et à mesure de son évolution dans l'entreprise. 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 stratégique (RENARD, 2010: 48).

1.3.1. L'audit de conformité

Elle est d'une importance capitale compte tenu des manquements graves et répétés aux différentes législations et réglementations constatées récemment. Et ce d'autant plus que les dispositions réglementaires sont de plus en plus strictes et contraignantes. Pour sa mise en œuvre l'auditeur est amené à comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est. Ainsi donc, il travaille par rapport à un référentiel. La démarche consiste donc à vérifier la bonne application des règles, procédures, la description de poste, d'organigramme et système d'information afin d'informer les responsables des distorsions, les non applications (évitables ou inévitables), les mauvaises interprétations des dispositions établies ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées.

D'après GERBIER (1996 : 26), cet audit de conformité est encore appelé audit de régularité. Dans le premier cas on observe la conformité avec les dispositions légales réglementaires et dans le second cas la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise. Toutefois signalons que dans les deux cas la démarche reste toujours la même : comparer la réalité au référentiel proposé.

1.3.2. L'audit d'efficacité

Ce type de mission d'audit interne à l'avantage de fournir à l'auditeur une vue complète sur le fonctionnement des opérations au sein de l'organisation : « adéquation des moyens aux objectifs, pertinence des méthodes et procédures, rigueur et qualité des performances ». Selon RENARD (2006 : 26), les audits d'efficacité couvrent toutes les fonctions de l'organisation. Il s'agit notamment de la gestion des ressources humaines, la gestion des dépenses, la gestion des recettes, la gestion budgétaire, la gestion commerciale, la gestion du patrimoine etc. Elle consiste à émettre une opinion non plus seulement sur la bonne application des règles, mais également sur leur qualité. Il n'y a plus alors de référentiel clair et précis. Le référentiel devient une abstraction résultante de l'appréciation de l'auditeur interne lui-même sur ce qu'il considère comme étant la meilleure des solutions possibles. On parle également d'audit de performance.

1.3.3. L'audit de management

Selon RENARD (2010: 50), « l'audit de management est une dimension nouvelle de l'audit interne et constitue le stade ultime du développement de la fonction ». Il ne s'agit pas d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ces options stratégiques et politiques car l'auditeur ne doit en aucun cas s'intéresser au fond des choses mais plutôt observer la forme. Autrement dit observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention du management sur les risques et les conséquences.

L'audit de management peut s'apprécier de trois façons différentes. Il peut s'agir :

- d'une vérification de la conformité de la politique de chaque fonction à la stratégie de l'organisation ou aux politiques qui en découlent ;
- de la vérification de la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées tout au long de la chaîne hiérarchique ;
- d'audit du processus d'élaboration de la stratégie de l'organisation. Il est surtout utilisé dans les filiales de groupes pour s'assurer du respect du processus stratégique édicté par la maison mère.

1.3.4. L'audit de stratégie

Elle consiste pour l'auditeur à procéder à la confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Cette conception confirme la pétition de principe en vertu de laquelle l'auditeur interne ne saurait prétendre apprécier les politiques et stratégies. Pour ce faire l'auditeur doit veiller à l'existence :

- d'objectif de performance ;
- de moyens suffisants pour les atteindre ;
- d'un système d'information pour les mesurer.

1.4. Les normes de l'audit interne

La pratique d'audit interne implique l'observation par les auditeurs d'un certain nombre de règles. Ces règles sont élaborées et publiées par l'IIA dans un ouvrage appelé « Norme pour la

pratique professionnelle de l'audit interne ». En effet les normes constituent un cadre dans lequel doit travailler l'auditeur. Ce dernier ne peut exécuter de façon satisfaisante sa mission s'il n'utilise pas des techniques adaptées et ne se conforme pas aux règles du métier généralement admises. A cet effet SCHICK (2007: 09), affirme que : « le métier d'audit interne ne s'improvise pas et s'appuie sur des principes normatifs internationaux ». Nous convenons donc avec VAURS (2002 : 145), qui affirme que : « ne pas respecter les principes et règles édictés par les normes et le code de déontologie, c'est non seulement se mettre en dehors de la profession mais c'est aussi et surtout se priver d'un moyen d'être plus efficace et partant plus crédible ».

1.4.1. Objet et utilité pratique

Les normes ont pour objet de :

- définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre ;
- fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activité d'audit interne apportant une valeur ajoutée ;
- établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations (IFACI, 2013: 25).

Pour atteindre ces objectifs ambitieux, il a été élaboré un document constitué de cinq (5) parties. Il s'agit du code de déontologie, des trois séries de normes et des modalités pratiques d'application. Le code de déontologie définit les principes à respecter. Les normes sont destinées à permettre aux professionnels d'apprécier concrètement la nature et l'entendue des diligences qu'ils doivent mettre en œuvre dans une situation donnée. Les modalités pratiques d'application quant à elle, mettent en exergue les meilleures pratiques.

1.4.2. Le code de déontologie

ROUFF (2002: 158), définit le code de déontologie comme « un ensemble de principes et de devoirs régissant une profession ». Il a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

Le document sur le code de déontologie est placé en tête des normes de l'audit interne et souligne l'importance de ce code. Il énonce (4) principes fondamentaux éclatés en douze règles de conduite :

- **L'intégrité** : elle est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leurs jugements ;
- **L'objectivité** : les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnel en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leur propre intérêt ou par autrui ;
- **La confidentialité** : les auditeurs internes doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités. Ils ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation ;
- **La compétence** : les auditeurs internes ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires. Ils doivent réaliser leurs travaux d'audit dans le respect des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

1.5. Positionnement hiérarchique de la fonction

Le rattachement hiérarchique de l'audit interne définit l'organe ou la personne dont relève l'audit interne et auquel il communique principalement ses produits, c'est-à-dire surtout le programme de travail annuel de l'audit interne et ses rapports. Il impacte également l'autorité et la légitimité de l'audit interne à avoir accès aux agents et aux informations, ce qui est particulièrement important pour les questions de fraude. Il va de soi que le niveau de l'organe ou de la personne dont relève l'audit interne influe sur son indépendance, notamment pour ce qui concerne la définition de son programme de travail, son exécution et la transparence des rapports. Il revêt encore plus d'importance pour ce qui est du compte rendu des cas de fraude. Selon GAUTIER (2002: 159), « l'indépendance dépend objectivement du positionnement de l'audit, qui doit occuper un rang suffisamment élevé dans la hiérarchie pour avoir l'autorité

nécessaire vis-à-vis des audités. Ensuite, l'indépendance est une attitude intellectuelle, personnelle, d'objectivité. »

D'après la norme 1110 (IFACI, 2013: 32) le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Quelle que soit le niveau de rattachement hiérarchique de l'audit interne nous convenons avec LEMANT (1995: 124), que « le réel signe de l'indépendance d'un service d'audit interne est que le responsable de l'audit interne publie ses rapports sans que personne ne les relise d'abord et ne songe à la possibilité d'y faire changer la moindre virgule ».

Les différents niveaux de rattachement ainsi que les avantages et inconvénients associés se présentent comme suit :

1.5.1. Rattachement à un comité d'audit

Il s'agit d'une émanation du conseil d'administration, donc des représentants des actionnaires. Il réunit en principe des administrateurs compétents et non impliqués dans l'activité opérationnelle de l'organisation. Il a les pouvoirs nécessaires pour interroger la direction générale sur la façon dont elle assume ses responsabilités en matière d'information financière, afin de s'assurer du suivi des recommandations.

Ce rattachement est très largement pratiqué dans les groupes anglo-saxons lesquels avancent que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction. Selon les enquêtes de l'IFACI (2009: 32), seulement 3% des services sont rattachés uniquement au comité d'audit.

1.5.1.1. Avantages du rattachement au comité d'audit

Selon BARBIER (1996: 55), le rattachement au comité d'audit présente les avantages suivants :

- le comité d'audit interne aura une indépendance relative par rapport à l'élaboration du programme d'audit, des secteurs et opérations à contrôler, des recommandations à émettre ;

- le responsable du service d'audit interne est mieux protégé car sa nomination et sa révocation dépendent du comité d'audit et non du PDG ou du DG ;
- les informations financières feront l'objet de contrôles plus méticuleux.

1.5.1.2. Inconvénients du rattachement au comité d'audit

Les inconvénients du rattachement au comité d'audit selon BARBIER (1996: 55), sont :

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

1.5.2. Rattachement à la direction générale

La direction de l'audit interne peut être rattachée à la direction générale. L'intérêt de ce rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information, diffusée de l'audit interne vers la direction générale, et dans la réactivité dans les prises de décision. Pour RENARD (2006: 346), un tel rattachement permet aux auditeurs internes « d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques ». Signalons que ce type de rattachement est adapté au contexte américain dans le cadre de la loi Sarbanes-Oxley. En effet selon celle-ci, c'est à la direction générale (CEO) et au directeur financier (CFO) qu'il incombe de produire un rapport sur le contrôle interne et non au contexte français (la loi sur la sécurité financière). Cependant un tel rattachement présente quelques inconvénients.

Selon BERTIN (2007: 33), « ce rattachement peut sous-entendre que le service d'audit interne est le gendarme de la direction, ce qui ne rend pas bien compte de son rôle dans le processus de management des risques, de production et d'élaboration de l'information financière et non financière. ». Elle ajoute aussi que : « un tel rattachement dans les groupes internationaux peut, si le dirigeant est opportuniste, priver les membres du conseil d'administration d'information sur la gestion des filiales ».

1.5.3. Rattachement à une direction opérationnelle

Dans bien des cas, on retrouve encore de nos jours des services d'audit interne rattachés à la direction opérationnelle en occurrence la direction administrative et financière. Selon BERTIN (2007: 37), « cette solution est la moins intéressante dans la mesure où, elle place l'audit interne à un niveau moins élevé que les directions opérationnelles et donc nuit à son efficacité ». Ce niveau de rattachement réduit considérablement le champ d'action de l'audit ainsi que son indépendance. Par voie de conséquence, on aura tendance à donner une image comptable et financière à l'audit interne (LEMANT, 1995: 123). Afin de donner à la fonction toute sa plénitude nous estimons que ce niveau de rattachement est le moins approprié.

1.6. Organisation interne de la fonction

L'organisation interne de la fonction peut être appréhendée au niveau des différentes structures possibles et au niveau de l'organisation hiérarchique. Il est évident que la structure de l'audit interne soit différente selon que l'on a affaire à un groupe international où à une organisation de taille moyenne. Cependant, outre l'aspect taille, le choix de l'organisation du service d'audit interne est arrêté selon des critères tels que la culture de l'organisation, son secteur d'activité et son implantation à l'international. Ainsi suivant la taille et la diversité des opérations de l'entreprise, il peut y avoir un audit centralisé et un audit décentralisé.

1.6.1. Audit centralisé

Dans ce modèle d'organisation, les auditeurs sont regroupés au siège social de l'entreprise. Ce modèle d'organisation centralisé a comme avantage une cohérence dans l'action et dans les objectifs, des équipes mieux formées, plus soudées et par conséquent plus efficaces.

1.6.2. Audit décentralisé

L'organisation décentralisée de l'audit interne ne signifie nullement qu'aucun service d'audit central n'existe. Il s'agit simplement de doter les filiales, lorsque les conditions l'exigent de leur propre service d'audit interne et de leurs propres auditeurs internes locaux. Ces conditions sont entre autres : la taille de la filiale, l'importance des activités ou la complexification des processus exigeant une évaluation régulière du dispositif de contrôle interne. Il présente l'avantage de pouvoir mieux assister les responsables parce que mieux intégré et plus près de leurs préoccupations.

1.6.2.1. Rôle du service d'audit interne centralisé dans une organisation décentralisée

Pour assurer une meilleure coordination et un fonctionnement harmonieux entre les deux entités, le responsable du service d'audit centralisé a, en charge deux rôles managériaux à savoir :

- déployer de manière optimale les ressources d'audit interne, créer et entretenir un esprit commun ;
- assurer le professionnalisme et l'indépendance des services d'audit interne décentralisés.

Pour y parvenir il devra :

- définir les normes de travail s'imposant à la communauté des auditeurs afin de s'assurer de la qualité des travaux : il s'agit notamment de la méthodologie de conduite des missions, l'organisation des dossiers et le type de rapports ;
- définir la politique et les moyens de la formation professionnelle afin d'éviter que certaines équipes soient hautement qualifiées et d'autres moins qualifiées ;
- établir de façon concertée le plan d'audit des unités décentralisées ;
- auditer les services d'audit décentralisés afin de s'assurer que les normes prescrites sont bien respectées (LEMANT, 1995 : 117-119).

1.7. Organisation hiérarchique de la fonction d'audit interne

L'organisation hiérarchique d'un service d'audit interne varie selon les entreprises en fonction de la taille. On distingue en fonction du nombre d'auditeurs quatre niveaux hiérarchiques à savoir : le directeur, le superviseur, les chefs de mission et les auditeurs. Par ailleurs en fonction du nombre d'années d'expérience on distingue des auditeurs confirmés et des auditeurs débutants.

Les rôles et les responsabilités assignés aux différents niveaux hiérarchiques se présentent comme suit.

1.7.1. Le directeur de l'audit interne

Le directeur de l'audit interne dirige l'ensemble du service et en assume la responsabilité générale. Selon LEMANT (1995: 81), les principales tâches qu'il doit accomplir pour chaque mission se résument comme suit :

- composer l'équipe des auditeurs en fonction des objets d'audit et des compétences des auditeurs disponibles ;
- superviser la phase de préparation et d'étude des missions ;
- revoir les dossiers de travail ;
- valider le rapport définitif ;
- suivre la mise en œuvre des actions prévues.

1.7.2. Le superviseur

Niveau hiérarchique intermédiaire entre le directeur de l'audit et le chef de mission, le superviseur est chargé de reprendre une partie des tâches et des responsabilités des chefs de missions. Il alloue les ressources, qualifie les objectifs et les risques identifiés, approuve le rapport d'orientation et le programme de vérification, établit le budget-allocation-planning. Il revoit par sondage les feuilles de travail approuvées par les chefs de mission, ainsi que le projet de rapport. Il préside généralement la réunion de validation à la place du directeur de l'audit interne et suit les recommandations. Il évalue les auditeurs et organise leur formation.

1.7.3. Le chef de mission

Le chef de mission est responsable du succès de la mission, vis-à-vis du service d'audit interne et des audités. Son rôle est d'animer et contrôler la progression des travaux, d'assurer leur qualité et d'assumer l'interface avec les audités. Selon LEMANT (1995: 128), ses principales tâches se résument comme suit :

- diriger la phase d'étude de la mission ;
- planifier et répartir le travail de terrain ;
- assurer l'avancement de la mission section par section ;
- organiser l'achèvement de la mission.

1.7.4. Les auditeurs

Les auditeurs mènent les investigations dont ils ont été chargés par le chef de mission et rédigent les papiers de travail correspondants, y compris les FRAP, puis les font superviser. Les principales responsabilités qui leur sont assignées se présentent comme suit :

- participer avec le chef de mission à l'élaboration du Tableau des Forces et faiblesses Apparentes, du rapport d'orientation et du programme de vérification ;
- réaliser les travaux d'audit assignés par le chef de mission et atteindre les objectifs dans les délais prévus ;
- réaliser des tests permettant de qualifier les anomalies décelées en fonction des faiblesses constatées ;
- adapter constamment les programmes de travail en fonction de la matérialité des risques ou des anomalies constatées en cours de mission ;
- participer à la présentation des conclusions des travaux d'audit aux responsables des audités.

Conclusion

Au terme de ce premier chapitre nous pouvons retenir que la fonction d'audit a pour rôle fondamental d'évaluer le contrôle interne de l'entreprise, c'est-à-dire les modes d'organisation et de travail ainsi que les dispositifs de contrôle qui doivent permettre de maîtriser la gestion, d'informer les responsables hiérarchiques concernés sur les résultats des audits et proposer des mesures correctives et des plans d'amélioration. C'est dans ces conditions que CARGOU (2006: 42), affirme : « l'audit interne porte la responsabilité de l'évaluation de l'environnement de contrôle mais se doit d'aller au-delà en conseillant les organisations dans la conception de l'architecture de cet environnement de contrôle ». Pour y parvenir, un certain nombre de mesures doivent être prises. Il s'agit notamment de la prise en compte des exigences définies par le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne. Ces exigences qui permettent l'évaluation des services d'audit interne feront l'objet du chapitre suivant.

Chapitre 2 : Eléments d'évaluation d'un service d'audit interne

Les Normes Internationales de l'audit interne stipulent que chaque Direction d'audit interne doit mettre en œuvre un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. A cet effet, le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne (RPAI) édité par IFACI (2007) a défini les exigences relatives à l'évaluation des services d'audit interne. Ces exigences qui se fondent sur les normes professionnelles de l'audit interne constituent les éléments d'évaluation d'un service d'audit interne. Elles sont regroupées en trois grandes catégories à savoir : les exigences de moyens, les exigences de prestations et les exigences de pilotage et de contrôle. Elles feront l'objet du présent chapitre.

2.1. Les exigences de moyens

La réalisation des activités de l'audit interne dans un cadre professionnel nécessite que ce dernier se dote d'un certain nombre de moyens. Les exigences de moyens définies par le RPAI sont : la charte d'audit, le manuel d'audit, les ressources (qui doivent être adéquates et suffisantes). Toute fois d'autres moyens sont nécessaires pour les prestations d'audit interne. Ce sont : le plan d'audit, la cartographie des risques, les dossiers et papiers de travail et le manuel de procédures.

2.1.1. La charte d'audit

Exigence des normes professionnelles notamment la norme 1000 – Mission-pouvoir-responsabilité, la charte d'audit interne est un document constitutif de la fonction d'audit interne qui est destiné à la présenter et la faire connaître aux autres acteurs de l'entreprise. La mise en place de ce manuel s'avère nécessaire sinon indispensable avant le démarrage des activités du service d'audit interne. C'est pourquoi LEMANT (1999: 55) affirme : « la charte est la loi fondamentale des auditeurs, qui reconnaît leur rôle et leur donne une identité. Cela explique à quoi sert l'audit, définit les règles du jeu et surtout détermine les pouvoirs et devoirs des audités ». Il représente le premier instrument de communication entre le service d'audit et les audités. L'interprétation de la norme 1000 énonce que la charte doit :

- définir la position du service d'audit interne dans l'organisation ;
- autoriser l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la bonne exécution des audits ;
- définir l'étendue des missions d'audit.

Cependant on peut y retrouver d'autres informations supplémentaires sur :

- le contrôle interne ;
- le recrutement et la formation des auditeurs ;
- le processus méthodologique d'une mission d'audit ;
- le rappel des règles de déontologie (RENARD, 2010: 398).

2.1.2. Manuel d'audit interne

Défini par la norme 2040 « le responsable de l'audit doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne », le manuel d'audit est un document matérialisant l'organisation et les procédures du service d'audit.

Selon RENARD (2010: 418), c'est un document à usage interne au service d'audit interne et à la disposition des auditeurs. Il retrace l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne.

Son contenu se présente comme suit :

- le cadre de travail : organigramme du service, analyse des postes des auditeurs, condition générale de travail ;
- normes et standards de l'audit interne ;
- méthodologie, conduite d'une mission d'audit.

Les objectifs qui lui sont assignés sont :

- définir de façon précise le cadre de travail ;
- aider à la formation de l'auditeur débutant (objectif et spécificités de fonctionnement du service : procédures de travail de l'audit interne) ;
- servir de référentiel (normes et standards de l'audit interne, conduite d'une mission d'audit).

2.1.3. Plan d'audit

Objet de la norme 2010, il est du ressort du responsable de l'audit interne qui doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. C'est dans ces conditions que BERTIN (2007: 29), affirme : « le directeur de l'audit interne est responsable de la conception du plan d'audit, du respect de sa mise en œuvre ».

Le plan d'audit est défini par VAURS (2000: 42), comme : « un outil de gestion du service d'audit interne élaboré par ce dernier 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 ». Il est établi à partir d'une cartographie des risques et permet ainsi de définir de façon efficace la stratégie d'audit.

Le plan doit avoir un contenu exhaustif qui comporte tous les sujets susceptibles d'être audités. Cela nécessite une démarche étalée au cours de laquelle on va successivement l'enrichir, le compléter et le mettre à jour. Il n'est donc pas figé et se montre dans la pratique suffisamment flexible pour laisser du temps à des missions imprévues.

Dans le souci de couvrir l'ensemble des risques, le contenu du plan est élaboré à partir de quatre approches que sont : approche par les métiers, approche par les fonctions, approche par les thèmes et l'approche par les processus. En général il aborde les points suivants :

- analyse globale des risques ;
- recensement des activités et services devant faire objet d'audit ;
- définition des types d'intervention ;
- évaluation des ressources humaines, temporelles et financières ;
- élaboration d'un planning d'intervention ;
- soumission du plan à l'approbation de la direction pour lui donner force exécutoire et le rendre fonctionnel.

Le plan d'audit est un moyen indispensable pour l'efficacité du service d'audit interne, car il permet la prise en compte de tous les types de risques. Sans plan d'audit, le service attend tout de la Direction Générale et tâtonne sur les activités à mener et ne prend en compte que les

risques matérialisés alors qu'aujourd'hui, on recherche que l'auditeur interne soit proactif et aide l'entreprise à éviter que le risque ne survienne.

2.1.4. La cartographie des risques

Selon DE MARESCHAL (2003: 15), « la cartographie des risques est un mode de représentation et de hiérarchisation des risques d'une organisation. ». C'est un outil qui permet :

- de classer, de comparer et de hiérarchiser des risques ;
- de mettre en place des plans d'actions pour les gérer en fonction des ressources disponibles ;
- d'en assurer le suivi ;
- de communiquer les informations sur les risques de l'organisation.

Il s'avère indispensable pour tout service d'audit interne de disposer d'un tel outil de mesure afin de mieux planifier ses missions. En effet les missions d'audit doivent être planifiées en fonction de la gravité des risques attachés aux différentes activités ou directions. A cet effet la norme 2010 planification précise : « le responsable de l'audit interne doit établir un plan d'audit fondé sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ».

2.1.5. Les dossiers et papiers de travail

A chaque mission doit correspondre un dossier constitué des informations récoltées et produites au cours de la mission qui servent d'éléments probants et des papiers de travail les plus significatifs. Cette exigence se justifie par :

- exigence de preuve : il regroupe l'ensemble des justificatifs des affirmations signalées dans le rapport d'audit interne;
- exigence d'efficacité : mine d'information pour plus vite et mieux faire surtout pour les audits récurrents ;
- exigence de formation : document de formation pour les auditeurs, car il constitue une illustration pratique (RENARD, 2010: 420).

La tenue des dossiers revêt une importance particulière en audit car en principe, une mission d'audit ne se termine que lorsque le dossier d'audit est en ordre et prêt pour le classement et le

temps consacré à cette tâche est imputable à la mission. Il n'y a pas de présentation type universelle concernant l'organisation. Toutefois, on peut retenir le modèle suivant : dossier d'analyse et dossier de synthèse ou un dossier global.

Les papiers de travail sont généralement établis sur des imprimés de papier coloré qui permettent le référencement. Le papier de travail est le support des constats et observations, car en audit, on doit tout noter et éviter de se fier à la mémoire.

L'objet des papiers de travail est de servir de support à l'opinion des auditeurs en donnant une preuve documentée des procédures utilisées, des informations reçues et des conclusions tirées.

2.1.6. Le manuel de procédures

Selon OUANICHE (2009: 132), « le manuel de procédures peut être défini comme étant un référentiel approuvé par la direction générale qui décrit de manière précise et détaillée les circuits de flux de documents et d'informations, les procédures d'autorisation et d'approbation, les différents niveaux de responsabilité et de délégation et enfin les dispositifs de sécurité à respecter ». Il s'adresse à tous les membres de l'entreprise et envisage pour chaque cycle d'activité et chaque niveau de responsabilité, l'ensemble des opérations devant permettre de garantir la sécurité des actifs, respecter les lois et règlements en vigueur et fiabiliser les informations comptables et financières. Depuis le 1 Janvier 1998 son élaboration est rendue obligatoire dans l'espace OHADA : article 16 OHADA (2000: 5). C'est un document très important pour l'auditeur car, il permet une rapide et meilleure prise de connaissance du système de contrôle interne. Un manuel de procédures régulièrement mis à jour et appliqué constitue une présomption favorable de l'existence d'un dispositif de contrôle efficace et donc une garantie que les opérations ou transactions qu'elle sous-tend sont fiables.

2.1.7. Les ressources affectées à l'audit interne

En application des normes 2020 : communication et approbation, 2030 : gestion des ressources, le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à l'activité d'audit interne soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé. Il doit donc établir un budget incluant les prévisions d'effectif, les ressources matérielles et financières nécessaires pour couvrir le champ d'intervention des activités de l'audit interne.

2.2. Les exigences de prestation

Dans le but de garantir que les prestations d'un service d'audit interne s'effectuent conformément à la définition que donne la profession (The IIA et l'IFACI) de l'activité d'audit interne les règles de prestations sont édictées par le RPAI. Cette prestation d'audit concerne :

- le service d'audit et les auditeurs internes ;
- l'évaluation par l'audit interne du processus de management des risques et de contrôle, du processus de gouvernement d'entreprise ;
- la conduite des missions d'audit ;
- le suivi des actions de progrès ;
- la coordination de l'audit interne avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil.

2.2.1. Le service d'audit et les auditeurs internes

Dans cette section, nous aborderons les exigences édictées par le RPAI aux services d'audit interne et aux auditeurs internes.

2.2.1.1. Le service d'audit interne

Le rattachement de la fonction d'audit interne est un facteur déterminant pour le succès de sa mission. Beaucoup d'auteurs et organismes professionnels comme LEMANT (1999: 12) et IFACI (2013: 32) s'accordent à reconnaître que le succès de la mission de l'audit interne dépend en majeure partie du niveau de rattachement de ce service dans l'organisation. Le rattachement hiérarchique de l'audit est prévu par la norme 1110. Dans sa prise de position pour un urbanisme de contrôle interne efficient, IFACI (2010: 16), recommande que l'audit interne soit rattaché au plus haut niveau de l'organisation. Ce rattachement lui permettant de conforter l'objectivité de ses démarches et affirmer l'indépendance dont il a besoin pour exercer ses activités.

2.2.1.2. Les auditeurs internes

Les exigences relatives aux auditeurs internes dans le cadre des prestations d'audit interne concernent le respect d'un code de déontologie. En effet le RPAI exige que les auditeurs

internes respectent un code déontologie qui doit comporter au minimum les quatre principes fondamentaux que sont : l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence. En outre il est demandé aux auditeurs internes d'avoir une attitude objective. L'objectivité des auditeurs internes est prévue par la norme 1120. Enfin, il est exigé aux auditeurs internes de disposer des compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. La compétence est une obligation éthique des entités et des individus qui fournissent les prestations d'audit interne. Elle est Définie à travers les normes 1200 : Compétence et conscience professionnelle et 1230 : formation professionnelle continue.

La compétence implique la capacité à atteindre une performance d'une qualité prédéfinie, mesurée par rapport aux usages, meilleures pratiques et normes. Associées à la compétence, les qualifications se définissent comme l'expérience, le savoir –faire dont a besoin un auditeur interne. Elles sont développées au moyen d'enseignements formels, de formation sur le terrain et d'expérience. Les auditeurs internes doivent participer à des activités permettant de perfectionner leurs compétences et s'efforcer d'obtenir des qualifications attestant de ce perfectionnement.

Selon IFACI (2001: 24), six conditions doivent être remplies pour considérer un auditeur comme compétent :

- développer au sein de l'organisation la compréhension des risques associés à son fonctionnement et à son contexte ;
- développer au sein de l'organisation, la compréhension du caractère adéquat et de l'efficacité de ses stratégies de contrôle, de ses structures et systèmes ;
- contribuer à l'amélioration du système de management des risques et de contrôle dans l'organisation ;
- apporter à l'organisation l'assurance continue qu'elle maîtrise ses risques ;
- diriger la fonction d'audit interne ;
- la diriger dans le contexte dynamique qui influe sur son travail.

2.2.2. Audit interne et processus de management des risques

Selon AFNOR (2009: 1), le risque est défini comme l'effet de l'incertitude sur l'atteinte des résultats. Le management des risques quant à lui est avant tout un processus de coordination, de prévention, d'identification et de traitement des risques en vue de les amener à un niveau

acceptable selon l'appréciation du gouvernement d'entreprise (IFACI & al, 2005: 05). La fonction d'audit interne doit évaluer et faire des propositions pour renforcer l'efficacité et l'efficience du processus de management des risques conformément au respect des normes 2100 et 2110. Elle évalue les risques au regard :

- de la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- de l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- de la protection du patrimoine ;
- du respect des lois, règlements et contrats.

2.2.3. Audit interne et processus de gouvernement d'entreprise

Selon OCDE in CABANE (2013: 23), la gouvernance d'entreprise désigne l'ensemble des relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et les diverses autres parties prenantes. Elle fournit également le cadre au sein duquel sont fixés les objectifs de l'entreprise et définit les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre et pour surveiller les performances. Il est exigé à la fonction d'audit interne de contribuer au processus de gouvernement d'entreprise (Norme 2130). Ainsi l'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. A cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

- promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- définir des objectifs, en suivre la réalisation et en rendre compte ;
- communiquer aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- fournir une information adéquate au comité d'audit (ou au conseil), aux auditeurs internes et externes et au management et permettre d'assurer une coordination efficace de leurs activités.

Notons également comme le souligne PIGE (2001: 97), que l'intervention de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise permet de réduire l'asymétrie d'informations entre les dirigeants et les représentants des actionnaires mais aussi entre les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs.

2.2.4. Méthodologie de conduite des missions d'audit interne

Une mission d'audit interne se déroule selon une méthodologie spécifique. Selon RENARD (2010: 202), « cette singularité qui assimile l'audit interne à une technique connue et approuvée est déjà l'indice d'une certaine maturité ». La conduite d'une mission d'audit interne se compose des trois phases séquentielles : une phase de préparation, une phase de réalisation et une phase de conclusion.

La réussite d'une mission d'audit dépend de la rigueur maintenue au cours de ces différentes phases, du choix approprié des techniques et des outils.

2.2.4.1. Les différentes phases d'une mission d'audit interne

Une mission d'audit interne se déroule en trois phases à savoir : une phase de préparation, une phase de réalisation et une phase de communication.

2.2.4.1.1. Phase de préparation

La phase préparatoire ouvre la mission d'audit et exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. Dans ce sens MOUGIN (2008: 94), affirme que : « la phase de préparation permet d'arriver sur le terrain avec un minimum de connaissances ». Au cours de cette phase, l'auditeur interne construit son référentiel, c'est-à-dire le modèle vers lequel doit tendre le résultat de sa mission.

❖ Ordre de mission

C'est un document donné par la direction générale (ou par la hiérarchie supérieure) à l'audit interne qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs (LEMANT, 1995: 35). Lorsque la mission nécessite des contrôles inopinés, l'ordre de mission est diffusé mais au moment du contrôle pour garder le caractère inopiné de la mission. De même si l'organisation dispose d'un plan d'audit approuvé par la Direction Générale, celui-ci fait alors office de l'ordre de mission. L'ordre de mission dans son établissement doit obéir aux trois principes ci-après :

- l'auditeur interne ne peut se saisir lui-même de ses missions ;
- l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente en l'occurrence la Direction Générale ou le comité d'audit le cas échéant ;
- l'ordre de mission permet l'information de tous les responsables concernés par la mission.

Une fois en possession de l'ordre de mission, le service d'audit interne peut alors aborder la phase de préparation proprement dite.

❖ **Plan d'approche**

Selon LEMANT (1995: 39), le plan d'approche 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 des habituels risques et opportunités d'amélioration, une décomposition du sujet de la mission en objets auditables qui produit le référentiel.

L'élaboration du plan d'approche nécessite donc une familiarisation avec le sujet objet de l'audit, son but final étant de fournir à l'auditeur un guide pour aborder l'étape suivante (analyse des risques). Le plan est la conclusion de la prise de connaissance du domaine audité qui consiste à rechercher les informations utiles pour bien cerner les préoccupations majeures de la mission. Dans la pratique l'auditeur procède à la collecte d'informations qui se présente comme suit :

- l'établissement d'un organigramme de l'entité auditée ou son obtention et sa vérification dans le cas où il existe ;
- l'analyse des définitions de fonctions des postes de l'organigramme complétées des caractéristiques de leurs titulaires ;
- la recherche de tout élément de définition, de connaissance, d'analyse de l'activité à cerner dans les supports propres à l'entreprise ;
- la collecte des rapports d'audit antérieurs et autres analyses ou études d'organisations
- la consultation des bases documentaires de l'entreprise : informations financières, informations de contrôle de gestion, politiques de l'entreprise ;
- la pratique d'interviews préliminaires.

Le plan d'approche élaboré de cette manière, permettra de définir le temps nécessaire pour mener toute la phase de préparation et surtout préciser les dates décidées pour l'établissement des trois documents principaux à savoir : le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfA), le rapport d'orientation et le plan de vérification.

❖ **Le tableau des forces et faiblesses apparentes**

Le tableau des forces et faiblesses apparentes conclut la phase d'analyse des risques 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).

Le TFfA a pour rôle de situer les risques existants et non d'analyser leurs causes et conséquences, autrement ce serait de l'audit avant l'audit. Il doit prendre en compte les trois facteurs susceptibles de générer des risques de toute nature à savoir : l'exposition, l'environnement et la menace. L'objectif de l'évaluation des risques dans la phase de planification est d'identifier afin de prioriser les zones à hauts risques. Cette phase d'identification et d'évaluation des risques a pour fondement théorique la norme 2210 qui stipule : « l'auditeur interne doit procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit. Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de cette évaluation ».

❖ **Rapport d'orientation**

Le rapport d'orientation ou plan de mission est un contrat passé avec l'audité qui va préciser les objectifs et le champ d'action de la mission d'audit. Il souligne la nécessité pour les deux parties de connaître parfaitement ce sur quoi elles s'engagent.

Selon RENARD (2010: 241), le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques :

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

Les principes d'élaboration du rapport d'orientation se présentent comme suit :

- un choix d'orientation de la mission doit être effectué à partir de TffA et matérialisé par un rapport d'orientation signé par le responsable de l'audit interne ;
- le rapport d'orientation doit définir la mission en termes d'objectifs à atteindre par l'audit, exprimés dans le langage de son « client ».

Chaque fois que cela est possible, le rapport d'orientation sera discuté avec les principaux responsables audités et le demandeur.

2.2.4.1.2. Phase de réalisation

Elle fait appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication de la part de l'auditeur. La phase de réalisation est composée de la réunion d'ouverture, du programme d'audit et du travail sur le terrain.

❖ Réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture marque non pas le début de la mission mais le commencement des opérations de réalisation et on ne peut la tenir tant qu'il n'y a pas de programme à présenter à l'audité (RENARD, 2010: 246).

Selon LEMANT (1995: 75) ; RENARD (2010: 246), la réunion d'ouverture doit se tenir chez l'audité, 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. Elle permet notamment de rappeler les procédures d'audit interne, d'exposer le rapport d'orientation et de parler modalités de collaboration. Elle peut être présidée par le chef de mission mais il souhaitable que ce soit par le responsable de l'audit interne. Elle réunit les auditeurs en charge de la mission et les responsables audités et si possible la hiérarchie supérieure de la fonction auditée.

❖ Programme de vérification

Le programme de vérification regroupe les tâches à faire en vue de parvenir aux objectifs du rapport d'orientation, pour confirmer les forces et les faiblesses apparentes. Il permet de

répartir les tâches entre les auditeurs, de planifier et de suivre les travaux. Il est établi par l'équipe de la mission et doit être validé par le responsable d'audit.

Selon GERBIER (1996: 112), « les programmes de vérification représentent des tests et des recherches auxquels doivent se livrer les auditeurs afin de porter une appréciation motivée sur la qualité du contrôle interne dans le mise en œuvre du processus par l'entité concernée par la mission ». Son contenu se présente comme suit :

- les questionnaires spécifiques à utiliser pendant les travaux de terrain ;
- les procédures à employer ;
- les preuves à examiner ;
- la répartition des tâches entre les auditeurs et le calendrier d'exécution de ces tâches.

Les fondements théoriques du programme de vérification sont les normes 2220 : champ de la mission et 2230 : ressources affectées à la mission.

❖ **Travail sur le terrain**

L'objectif 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. Les différentes actions inscrites sur le programme de vérification doivent être formalisées par une feuille de couverture indiquant le but de l'action et les modalités d'exécution du travail. Toute anomalie doit faire l'objet d'établissement d'une Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP). La FRAP est une mise en forme efficace et rigoureuse de la norme 2320 selon laquelle : « les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leurs missions sur des analyses et évaluations appropriées ». Sa formulation comprend les éléments suivants :

- le problème résumant le dysfonctionnement ;
- les faits qui le prouvent ;
- les causes qui l'expliquent ;
- les conséquences que cela entraîne et ;
- les recommandations qui le résolvent.

En outre l'auditeur doit chercher lors du travail sur le terrain à s'assurer par un travail de synthèse de la cohérence de ses observations et procéder à leur validation (REANRD, 2010: 284).

Les fondements théoriques des différentes actions effectuées lors du travail sur le terrain se présentent comme suit :

- norme 2300 : Accomplissement de la mission ;
- norme 2310 : Identification des informations ;
- norme 2320 : Analyse et évaluation ;
- norme 2330 : Documentation des informations.

2.2.4.1.3. Phase de conclusion

La phase de conclusion représente la dernière phase d'une mission d'audit interne. Elle est composée du projet du rapport d'audit, de la réunion de clôture, la validation du rapport d'audit, des réponses aux recommandations et du suivi du rapport (JORAS, 1996: 51).

❖ Projet de rapport d'audit

L'ossature du rapport est élaborée à partir des "problèmes" figurant sur les FRAP ou des risques figurant sur les Feuilles de révélation des risques (FAR); l'ossature du rapport est en quelque sorte un rassemblement des FRAP/FAR d'une manière cohérente et selon une logique de hiérarchisation des problèmes rencontrés ou risques recensés, assortie d'un commentaire descriptif.

Selon RENARD (2010: 289), Il comprend un sommaire, une introduction, une synthèse et une mention des destinataires. Il a les mêmes caractéristiques que le rapport définitif à trois exceptions près :

- son contenu n'est pas encore validé en réunion de clôture ;
- les audités n'ont pas encore réagi aux recommandations ;
- il n'est pas accompagné d'un plan d'action. Il est envoyé à tous les participants quelques jours avant la réunion de clôture.

Il permet aux auditeurs de présenter leurs travaux aux audités sur le site et va même constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture.

❖ Réunion de clôture

Elle est dirigée par le responsable de l'équipe d'audit. Elle réunit normalement les mêmes participants que la réunion d'ouverture. Elle a pour objectif de :

- présenter les constats et conclusions d'audit (comprises et acceptées par l'audité) ;
- résoudre toutes les divergences d'opinion (ou faire le constat des divergences).

Selon RENARD (2010: 291), les principes qui gouvernent l'organisation et le déroulement de cette réunion de clôture sont :

- le principe du « livre ouvert » selon lequel rien ne saurait être écrit dans les rapports d'audit interne sans qu'il n'ait été au préalable présenté et commenté aux audités ;
- le principe de la « file d'attente » selon lequel les informations doivent d'abord être portées à la connaissance de l'audité, ensuite à son responsable direct, puis à son directeur et enfin à la Direction Générale ;
- le principe du « ranking » qui voudrait que les recommandations des audités soient présentées en fonction de leur importance ;
- le principe de « l'action immédiate » en vertu duquel on encourage l'audité dès qu'il est informé, à prendre immédiatement les mesures correctives sans attendre la publication du rapport officiel ;
- le principe de « la connaissance commune » selon lequel la participation des auditeurs et des audités à la réunion de validation générale crée une dynamique et garantit la transmission des informations permettant ainsi à l'audit interne de jouer son rôle de conseil et de se démarquer d'une attitude de simple contrôleur.

Suite à la validation générale du projet de rapport au cours de ce compte rendu, l'auditeur se rend dans son bureau pour rédiger un rapport définitif appelé rapport d'audit interne. Le fondement théorique de la réunion de clôture est la norme 2440 : diffusion des résultats.

❖ **Rapport définitif**

Selon MITONNEAU (1994: 51), « le rapport définitif ou rapport d'audit interne est l'aboutissement d'un processus de communication continu ». Abordant dans le même sens SCHICK (2007: 121), affirme que : « le rapport d'audit communique aux principaux responsables concernés pour action, et à la direction pour information les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation audité à accomplir sa mission en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour que soient développées les actions de progrès ». Le rapport d'audit véhicule la synthèse des travaux de l'audit, sa valeur ajoutée. Pour atteindre son objectif à coup sûr, être lu, être accepté et inviter à l'action il doit comporter un certain nombre d'informations essentielles et suivre certaines règles de rédaction et de présentation. Son contenu est réglementé par la norme 2410 qui précise qu'il doit mentionner :

- les objectifs et le champ de la mission ;
- les points forts relevés ;
- les conclusions, les recommandations et le plan d'action.

En outre l'auditeur doit veiller au respect de la norme 2420 (qualité de la communication) qui énonce que le rapport doit être exact, objectif, clair, concis, constructif, complet et émis en temps utile. Quant aux modalités de diffusion la norme 2440 exige du responsable d'audit de diffuser les résultats aux personnes appropriées. A cet effet le responsable de l'audit interne doit fixer les règles en matière de conservation afin de contrôler l'accès aux dossiers de la mission (norme 2330).

2.2.5. Réponses aux recommandations et surveillance des actions de progrès

Une fois le rapport définitif rédigé, l'auditeur le fait suivre d'un plan d'action qui permet à l'audit d'indiquer pour chaque recommandation qui fera quoi et quand (RENARD, 2010: 301). Le plan d'action fait partie intégrante du rapport d'audit qui est transmis aux audités. A cet effet LEMANT (1995: 129), affirme que : « un rapport d'audit sans suivi des recommandations et sans bilan est une mission inachevée et sans grand effet ».

Quant au suivi du rapport, l'auditeur a un rôle important à y jouer car une mission d'audit ne se termine pas après la réunion de clôture et la diffusion du rapport d'audit mais avec la mise en œuvre des recommandations. Nous convenons donc avec KI-ZERBO (2009: 24), qui

affirme que : « le travail accompli par les auditeurs internes est vain sans l'examen des suites données à leurs missions. Pour que les conseils formulés contribuent réellement à améliorer et à renforcer leur efficacité, le responsable de l'audit interne doit instaurer une surveillance des actions correctives». Cependant, comme le souligne SELMER (2006: 245), DE ARAUJA (2008: 55), « il ne faut pas confondre responsabilité de suivi et responsabilité de mise en œuvre car l'auditeur ne doit en aucun cas être impliqué dans la mise en œuvre opérationnelle ». Le suivi des actions de progrès a pour fondement théorique la norme 2500 qui stipule que : « le responsable de l'audit doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management ».

2.2.6. Techniques et outils de l'auditeur interne

La méthodologie de conduite des missions d'audit décrite ci-dessus ne peut être efficace sans l'utilisation de certaines techniques et outils par l'auditeur interne. Dans cette section nous allons passer en revue les techniques et outils qui permettent à l'auditeur de conduire ses missions. On distingue : les outils de validation et les outils de description.

2.2.6.1. Les outils de validation

Les outils de validation permettent à l'auditeur de formuler ou de répondre à des questions. Les outils de validation que nous décrivons se présentent comme suit : l'observation physique, le rapprochement, la reconstitution, le sondage et la confirmation directe.

2.2.6.1.1. Observation physique

L'observation physique est une technique d'application universelle consistant pour l'auditeur à aller sur le terrain. Elle permet à l'auditeur de constater la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un processus, d'un bien, de même que le comportement des gens au travail. Elle peut être directe ou indirecte.

- l'observation directe : il s'agit du constat immédiat du phénomène. Elle permet à l'auditeur de soulever des problèmes qui ne sont pas connus, ou qui ne peuvent être déduits de l'analyse de l'information écrite (VALIN & al, 2006: 178).
- quant à l'observation indirecte, elle s'entend par la vérification de l'existence d'un bien au travers de documents authentiques au sens juridique du terme.

2.2.6.1.2. Vérifications et rapprochements

Considérés comme des procédures utilisées sur le terrain par l'auditeur dans le but de s'assurer de la validité des opérations effectuées,

- les vérifications, de nature diverse et dont les plus usitées sont celles arithmétiques, peuvent être souvent assimilées à l'utilisation des ratios, surtout dans les audits comptables. On peut également vérifier l'existence de documents et la recherche d'indices.
- les rapprochements encore appelés cross control constituent une technique de validation permettant de confirmer la véracité d'une information en confrontant deux sources différentes (RENARD, 2010: 346-347).

2.2.6.1.3. Sondages statistiques

Selon LEMANT (1995: 215), le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population totale les observations effectives sur l'échantillon, avec une certitude spécifiée et une précision désirée. Afin qu'il soit fiable et répondre aux attentes il doit remplir trois conditions essentielles : homogénéité de la population, accessibilité de la population et enfin prélèvement aléatoire de l'échantillon.

2.2.6.1.4. Confirmation directe

Selon DAYAN & al (2004: 937), « la confirmation directe ou la circularisation est une technique d'audit qui consiste pour l'auditeur à recueillir directement les informations concernant les opérations réalisées par l'audité avec les différents partenaires ». Le but est de détecter les différences entre les informations en provenance de l'audité et de ses partenaires. Elle peut revêtir trois formes à savoir :

- la confirmation positive fermée ;
- la confirmation positive ouverte ;
- la confirmation négative.

2.2.6.2. Outils de description

Les outils de description aident l'auditeur non pas à formuler des questions car ils ne présupposent pas de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées. Dans cette catégorie, nous présenterons : le diagramme de circulation, la piste d'audit, la narration, la grille de contrôle et l'organigramme fonctionnel.

2.2.6.2.1. Diagramme de circulation

Selon VALIN & al (2006: 180), le diagramme de circulation ou flow-chart est un descriptif normalisé d'un circuit d'information. Il s'agit d'un outil de visualisation, de synthèse, de concision et de précision. Il est utilisé pour accroître la compréhension d'un processus.

Dans la pratique il convient de confirmer l'ensemble du diagramme avec l'interlocuteur. En effet cela est une très bonne façon pour l'auditeur de s'assurer de la bonne compréhension de la procédure.

2.2.6.2.2. La piste d'audit

La piste d'audit ou chemin d'audit est l'examen pas à pas du chemin suivi par une opération depuis son stade final en remontant à son origine en passant par toutes les phases intermédiaires (RENARD, 2003: 174). En tant que dispositif de contrôle interne, SHICK & al (2010 :196), affirment que « la mise en place de la piste d'audit concourt à sécuriser les informations et à assurer la traçabilité des opérations réalisées afin d'en faciliter le suivi et le contrôle ». Elle est utilisée par l'auditeur lors de la phase de lancement de la mission sur site et plus précisément dans le cadre de l'élaboration du programme de vérification afin de lui permettre de reconstituer le cheminement des étapes du processus audité.

2.2.6.2.3. La grille d'analyse des tâches

Les grilles d'analyse des tâches ou grilles d'analyse du contrôle interne sont des tableaux à double entrée effectuant l'inventaire des différentes opérations réalisées et permettant en particulier de repérer les cumuls de fonction (OBERT & al, 2009: 542 ; SCHICK & al, 2010: 188).

Selon MIKOL (1999: 144), il est nécessaire de séparer les fonctions fondamentales suivantes et de les attribuer à des personnes ou hiérarchies différentes, ce sont :

- la fonction de décision (autorisation, approbation) ;
- la fonction de protection et de conservation des valeurs monétaires (trésoreries) ;
- la fonction de protection et de conservation de biens physiques (magasiniers) ;
- la fonction de comptabilisation (comptables).

Elles permettent aussi de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chaque employé.

2.2.6.2.4. La narration

La narration est une technique utilisée le plus souvent lors du premier contact entre l'auditeur et son interlocuteur. On distingue d'une part celle de l'audité qui décrit le cadre général, constituant de ce fait le premier contact avec l'auditeur. Les avantages à retenir à ce niveau sont entre autres le bon climat instauré d'entrée de jeu entre l'audité et l'auditeur et la richesse des informations obtenues malgré parfois les difficultés de compréhension. D'autre part il y a celle de l'auditeur qui n'est que la mise en ordre de renseignements obtenus (BARBIER, 1996: 124). Par conséquent, elle ne constitue pas le meilleur moyen de transmission de l'information à cause de son manque de rigueur, de logique et de techniques.

2.2.6.2.5. Organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel est construit par l'auditeur et lui permet de mieux appréhender le fonctionnement d'une entité du point de vue de la cohérence des fonctions. Il est établi à partir de l'organigramme hiérarchique et des analyses de poste. Nous convenons donc avec COLLINS & al (1992: 265), qui affirme que : « l'organigramme fonctionnel présente de manière formelle et synthétique les positions de dépendances fonctionnelles, éventuellement les principales missions de chacun des membres d'un service et de chacun des services au sein de l'établissement ou de l'entreprise ».

2.2.6.2.6. Le questionnaire de contrôle interne (QCI)

Le QCI est un outil qui permet d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs spécifiques de contrôle interne mis en place. Selon RENARD (2012 : 44), le but du QCI est de permettre en exploitant toutes les dimensions d'une activité, d'un processus, d'une fonction, d'en déceler les insuffisances (ou d'en constater la bonne maîtrise) et à partir de là, d'aider à l'identification des dispositifs de contrôle interne adéquats.

Parmi les différentes méthodes utilisées, une des plus courantes est le questionnement qui ? Quoi? Où ? Quand ? Et comment ? Car elle permet de définir les risques résiduels et spécifiques et donc de s'interroger sur les dispositifs de contrôle interne à mettre en place ou à améliorer.

2.2.7. La coordination de l'audit interne avec les prestataires internes et externes de service d'assurance et de conseil

Selon IFACI (1998 : 1), la variété des interventions de l'audit interne le conduit à entretenir des relations étroites avec différents partenaires externes, au premier rang desquels se situent les commissaires aux comptes. Cette coopération est formellement prévue par les normes édictées par les deux professions. Ainsi pour l'audit interne la norme 2050 stipule que : « afin d'assurer une couverture adéquate et éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner des activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil ». Quant à la norme ISA 610 (norme d'audit externe) elle définit les conditions d'utilisation des travaux des auditeurs internes par les auditeurs externes. L'évaluation du contrôle interne est le principal point de convergence des deux professions. Même si, l'appréhension de ce dernier est différente selon les deux métiers, elle n'en est pas moins une préoccupation majeure pour l'une et l'autre. A cet effet, IFACI (1998: 2), souligne : « qu'il serait souhaitable, dans un souci d'efficacité, qu'elles coordonnent au mieux leurs activités et s'appuient sur leurs compétences respectives ».

Les exigences de prestations ainsi présentées, nous allons aborder dans la section suivante les exigences de pilotage et de contrôle.

2.3. Les exigences de pilotage et de contrôle

Les exigences de pilotage et de contrôle défini par le RPAI sont relatives à la supervision appropriée des missions d'audit, la mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité et l'indication dans les rapports d'audit des non conformités.

2.3.1. La supervision des missions

La supervision des missions est prévue par la norme 2340 qui stipule que : « les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont

atteints, la qualité assurée et le développement professionnel du personnel effectué ». Dans le cas d'un service d'audit interne central auquel sont rattachés plusieurs services d'audit décentralisés, cette supervision consistera à mettre en place une méthodologie d'audit commune, un service central qui coordonne les plans d'audit et consolide les rapports.

2.3.2. La mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité

La mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité est prévue par la norme 1300 qui stipule que le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne. Ce programme est conçu de façon à évaluer la conformité de l'audit interne avec la définition de l'audit et les normes, le respect du code de déontologie par les auditeurs internes. Il permet également de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'activité d'audit interne et d'identifier toutes opportunités d'amélioration.

2.3.3. Indication des non conformités

Il est fait obligation au responsable de l'audit interne d'indiquer lors de la communication des résultats, la ou les normes qui n'ont pas été entièrement respectées, les raisons de la non-conformité et l'incidence de la non-conformité sur la mission. Ceci conformément au respect de la norme 2430.

Outre ces exigences, le responsable de l'audit interne peut élaborer un tableau de bord qui lui permettra de suivre en permanence l'activité de ses collaborateurs.

2.3.4. Indicateurs de suivi

Les indicateurs sont des moyens fondamentaux d'appréciation de l'activité, de la qualité et donc d'amélioration de l'efficacité. Le responsable de l'audit interne doit donc élaborer un tableau de bord qui lui permettra de suivre en permanence l'activité de ses équipes et de prendre toutes les dispositions pour en améliorer l'efficacité. Ces indicateurs sont résumés dans le tableau ci-après.

Tableau 1 : Indicateurs de suivi

| Type d'indicateur | Formule de calcul | commentaire |
|-------------------------------|--|--|
| Indicateurs d'activité | $\frac{\text{Nombre de missions réalisées}}{\text{Nombre de missions figurant au plan}}$ | Permet de mesurer la réalisation du plan et surtout les résultats d'amélioration dans ce domaine. |
| | $\frac{\text{Nombre de jours d'audit}}{\text{Nombre de missions}}$ | Permet de mesurer la durée moyenne d'une mission d'audit. |
| | $\frac{\text{Nombre de jours d'audit}}{\text{Jours ouverts}}$ | Permet de mesurer l'évolution du temps consacré au strict rapport d'audit par rapport au temps global. |
| | $\frac{\text{Nombre de jours de formation}}{\text{Jours ouverts}}$ | Permet de mesurer l'évolution de la formation dispensée par auditeur. |
| | $\frac{\text{Nombre de pages de rapport}}{\text{Nombre de rapports}}$ | Permet de mesurer l'évolution du nombre moyen de pages moyen des rapports d'audit. Cette mesure aide à y voir plus clair sur la façon de travailler des auditeurs et éventuellement leurs conclusions. |
| Indicateurs de qualité | $\frac{\text{Nombre de missions imprévues}}{\text{Nombre de missions}}$ | Permet de mesurer l'exhaustivité de la qualité du plan d'audit. |
| | $\frac{\text{Recommandations refusées}}{\text{Total des recommandations}}$ | Permet de mesurer l'appréciation des recommandations par les audités. |
| | $\frac{\text{Recommandations réalisées}}{\text{Recommandations acceptées}}$ | Permet de mesurer la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne. |
| | $\frac{\text{Dossiers d'audit incomplets}}{\text{Nombre de missions}}$ | Permet de mesurer et d'apprécier la qualité de la phase finale de constitution du dossier d'audit. |
| Indicateurs de coût | $\frac{\text{Dépenses du service}}{\text{Nombre d'auditeurs}}$ | Permet de comparer l'évolution du budget à l'évolution des effectifs. |
| | $\frac{\text{Depenses du service}}{\text{Nombre de jours de missions}}$ | Permet de connaître le coût à la journée pour se comparer au coût du marché. |

Source : Adaptation de RENARD (2010 : 440 - 443)

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de présenter les différents éléments d'évaluation d'un service d'audit interne. Ces éléments sont édités sous forme d'exigences par IFACI (2007) dans le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne (RPAI). Tout service d'audit interne qui se veut professionnel doit se conformer à ces différentes exigences car, comme le souligne VAURS (2002: 145), « l'amateurisme en audit interne n'a plus cours, seule une approche méthodique et systématique est source de valeur ajoutée pour les organisations ».

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 3 : Méthodologie de recherche de l'étude

Dans une logique de fiabilité, l'évaluation de toute fonction doit s'inscrire dans une approche méthodologique. L'évaluation de la fonction d'audit interne que nous voulons effectuer n'est pas en reste. En effet la revue de littérature nous a permis de faire la synthèse des développements conceptuels afin d'avoir un aperçu sur les variables qui influent sur la pratique professionnelle de l'audit interne. Ainsi, il apparaît que le professionnalisme d'un service d'audit interne dépend non seulement de ses prestations, des moyens sur lesquels il s'appuie mais aussi du pilotage et du contrôle du service.

Il s'agira pour nous, dans ce chapitre de présenter la méthodologie de recherche à adopter pour l'évaluation de la fonction d'audit interne.

Notre approche s'articulera autour de trois (3) étapes principales à savoir :

- un modèle d'analyse ;
- les outils de collecte de données ;
- l'analyse des données.

3.1. Modèle d'analyse

Nous allons dans cette partie définir le modèle conceptuel de base de notre étude. Un tel dispositif permettra à notre évaluation de se construire sur une base solide.

3.1.1. Composantes

La revue de littérature a permis de définir les composantes ou variables à diagnostiquer liées à l'évaluation du service d'audit interne. Elles sont constituées de variables indépendantes ou facteurs d'influence et d'une seule variable dépendante qui est le professionnalisme du service d'audit interne.

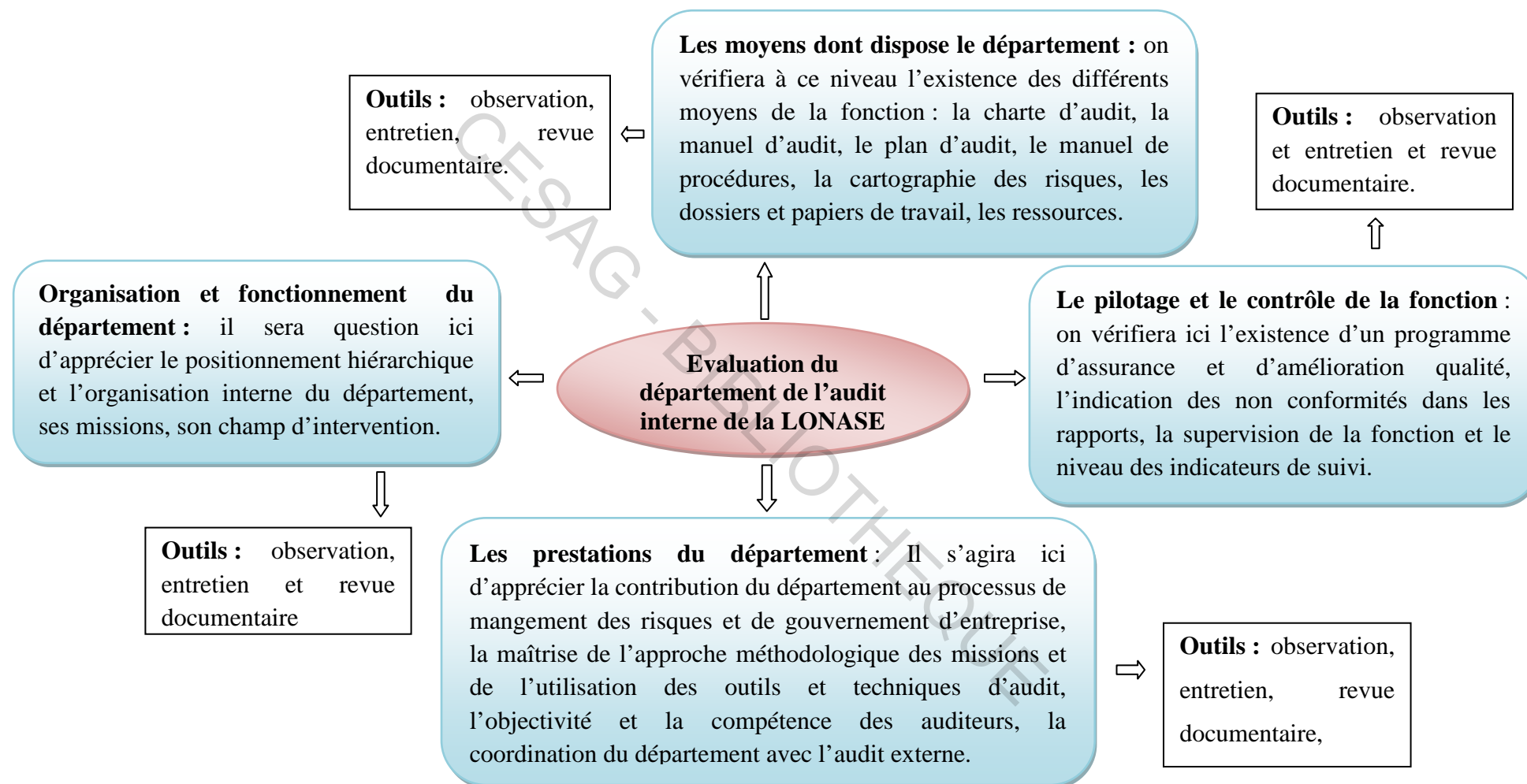
Les variables indépendantes se présentent comme suit :

- les missions et objectifs de la fonction ;
- le rattachement hiérarchique ;
- l'organisation interne de la fonction ;
- les moyens de l'audit interne ;

- la contribution au processus de management des risques et de gouvernement d'entreprise ;
- la coordination de l'audit interne avec ses partenaires externes ;
- l'approche méthodologique de conduite des missions d'audit ;
- la maîtrise des techniques et outils d'audit ;
- la compétence des auditeurs ;
- le pilotage et le contrôle de la fonction.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 1 : Modèle d'analyse



3.1.2. Indicateurs de mesures

Les indicateurs des variables du modèle d'analyse se présentent dans le tableau ci-après :

Tableau 2 : Les indicateurs des variables du modèle d'analyse

| Variables | Indicateurs | Mesures |
|--|--|---|
| Rattachement hiérarchique | -Niveau de rattachement | - Observation - Entretien |
| Missions et objectifs | - Type de mission - Définition des missions et objectifs assignés à la fonction | - Observation - Entretien - Revue documentaire |
| Champ d'intervention | - Réalisation d'audit de conformité, d'efficacité, de management et de stratégie. | - Entretien |
| Organisation interne | - Organisation hiérarchique de la fonction - Définition des postes de travail, des rôles et des responsabilités | - Observation - Entretien - Revue documentaire |
| Moyens | - Existence d'une charte - Existence d'un plan d'audit - Existence d'un manuel de procédures - Existence d'une cartographie de risques - Existence de dossiers d'audit, de papier d'audit - Adéquation des ressources affectées à l'audit interne | - Observation - Entretien - Revue documentaire |
| Les auditeurs | - Objectivité - Compétences - Formation professionnelle continue | - Observation - Entretien - Revue documentaire et questionnaire |
| Processus de gouvernement d'entreprise et de management des risques | - Contribution du département au processus de management des risques - Contribution du département au processus de gouvernance d'entreprise | - Entretien - Revue documentaire |
| La coordination du département avec l'audit externe | Relation entre le département avec les commissaires aux comptes | Entretien |
| Méthodologie de conduite des missions d'audit | Phase de planification - Existence d'ordre de mission - Existence d'un plan d'approche - Existence de TffA - Existence de rapport d'orientation | - Observation - Entretien - Revue documentaire |

| | | |
|--|---|--|
| | Phase d'accomplissement - Réunion d'ouverture - Existence de programme de vérification - Existence de FRAP | - Observation - Entretien - Revue documentaire |
| | Phase de communication - Projet de rapport d'audit interne - Réunion de clôture - Rapport définitif | - Observation - Entretien - Revue documentaire |
| Surveillance des actions de progrès | - Réponses aux recommandations et suivi de la mise en œuvre des recommandations | - Entretien - Revue documentaire |
| Techniques et outils d'audit | - Connaissance et application des techniques et outils de vérification et de description. | - Observation - Entretien - Revue documentaire |
| Pilotage et contrôle de la fonction | - Existence d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité ; - Indication des non conformités dans les rapports ; - La supervision des missions ; | - Observation - Entretien - Revue documentaire |

Source : Nous-mêmes

3.2. Outils de collecte de données

Dans le cadre de notre travail de recherche, nous avons utilisé les techniques de collecte de données suivantes : la revue documentaire, les entretiens, les questionnaires, l'observation. Ces outils nous permis d'obtenir les informations nécessaires à notre évaluation.

3.2.1. La revue documentaire

La revue documentaire a consisté en la consultation des documents internes au service d'audit interne à savoir : la charte d'audit, le manuel de procédures, le plan d'audit, la cartographie des risques, les rapports d'audit afin d'aiguiser nos jugements.

3.2.2. Entretiens

Nous avons eu des entretiens avec le responsable de la fonction d'audit interne et les auditeurs tout au long de notre stage. Ces entretiens nous ont permis d'approfondir notre compréhension sur tous les aspects de l'organisation et du fonctionnement du département d'audit interne de la LONASE de même que la démarche méthodologique de conduite des missions d'audit interne.

3.2.3. Questionnaire

Pour recueillir les avis et la perception 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 que nous avons administré à l'ensemble des directeurs. Il s'agit pour nous de pouvoir appréhender certains éléments de la pratique de l'audit interne dans ses aspects utilité, apport, attente des acteurs de la fonction, rapport auditeurs / audités.

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 d'audit interne.

3.2.4. Observations

C'est un outil incontournable pour assurer une certaine fiabilité à notre évaluation. En effet, pour vérifier le respect de la méthodologie d'audit, nous avons participé à une mission. Cette participation nous a permis de porter un jugement sur la maîtrise de l'approche méthodologique de la conduite des missions d'audit sur le terrain. Elle a été aussi pour nous, l'occasion de vérifier la maîtrise des outils et techniques d'audit.

3.3. Evaluation

Il s'agira au cours de cette phase de confronter les différents éléments d'appréciation (les variables du modèle d'analyse) du professionnalisme d'un service d'audit interne identifiés lors de la revue de littérature aux données collectées. Cette confrontation nous permettra d'identifier les forces et les faiblesses liées à chaque variable de notre modèle d'analyse. Les recommandations seront formulées pour palier aux faiblesses identifiées afin de permettre au service d'être plus professionnel et par ricochet performant.

Conclusion

Le dernier chapitre de cette première partie nous a permis de présenter le modèle d'analyse de notre évaluation. Ce modèle est construit sur la base des exigences éditées par l'IFACI pour l'évaluation des services d'audit interne. Ensuite, nous avons présenté les différents outils que nous utiliserons de même que le mode opératoire de notre évaluation.

Conclusion de la première partie

L'audit interne est une activité normée qui doit tout mettre en œuvre pour répondre aux attentes changeantes des organes dirigeants des organisations. A cette fin, il doit en permanence améliorer son efficacité et ses performances, et les faire évaluer régulièrement et en toute indépendance. Nous convenons donc avec Florence BERGERET (2006 :11-16) qui affirme que : un engagement permanent d'amélioration continue est indispensable pour :

- respecter les normes professionnelles ;
- maintenir la qualité des prestations au plus haut niveau ;
- faire toujours plus et mieux ;
- optimiser le retour sur investissement ;
- apporter encore davantage de valeur ajoutée à la direction générale ou au comité d'audit et à l'organisation ;
- renforcer l'image de la direction de l'audit.

DEUXIEME PARTIE :
CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

La revue de littérature à laquelle nous avons procédé dans la première partie nous a permis de faire une synthèse des développements théoriques sur les exigences relatives à l'audit interne définies par le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne (RPAI).

Notre cadre théorique ainsi achevé, nous allons aborder à présent dans cette deuxième partie, le cadre pratique qui sera consacré à l'évaluation du Département de l'Audit Interne de la LONASE.

Cette partie sera l'occasion pour nous, de mettre en pratique les aspects développés dans la première partie. Elle se décline en trois chapitres. Le premier, présente la LONASE à travers son historique, ses missions et son organisation. Le deuxième nous permettra de faire état de la pratique de l'audit interne à la LONASE. Il abordera l'organisation, le fonctionnement, les moyens et la méthodologie de conduite des missions du département. Enfin, dans le troisième nous procéderons à l'évaluation.

CHAPITRE 4 : Présentation de la LONASE

Au capital d'un milliard quatre-vingt-dix millions de Francs CFA (1.090.000.000), la Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE) est une société nationale créée par la loi 87- 43 du 28 décembre 1987. Celle-ci lui concède le monopole de l'exploitation de toutes les formes de loteries, jeux de hasard, de pronostics et assimilés. Sa politique de solidarité et d'assistance aux populations fait d'elle une entreprise au service du social. Son siège social est au 32, Boulevard de la République de Dakar.

Dans la présentation de cette entité nous aborderons successivement son historique, les missions qui lui sont assignées, sa nature juridique, ses activités ainsi que la structure organisationnelle qui lui permet de s'acquitter de ses missions.

4.1. Historique, missions et nature juridique

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

4.1.1. Historique

La Loterie Nationale Sénégalaise a été créée le 30 décembre 1966 sous la forme d'une société privée. Huit ans plus tard, elle se mue en société d'économie mixte dans laquelle l'Etat détient 80% du capital. La puissance publique ne tarde pas, en 1987, à assurer pleinement le monopole qu'elle était en droit d'exercer dans le domaine du jeu. La LONASE devient ainsi une société nationale créée par la loi 87- 43 du 28 décembre 1987 qui lui concède le monopole de l'exploitation de toutes les formes de loteries, jeux de hasard, de pronostics et assimilés.

4.1.2. 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 bénéficiaires 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 à 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.

4.1.3. Statut juridique de la LONASE

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. En effet, elle est considérée comme un puissant adjuvant aux ressources traditionnelles constituées essentiellement d'impôts et de taxes. Elle est gérée par un conseil d'administration composé de sept membres nommés par un décret présidentiel et d'un Directeur Général.

4.2. Les activités de la LONASE

La LONASE est spécialisée dans l'organisation des jeux de pronostics notamment les paris sportifs, le Pari Mutuel Urbain (PMU) et les jeux instantanés (le Bii ak Bii, le Bingo et Africa Million). Elle a donc pour activité principale : l'émission, l'exploitation et la commercialisation des jeux de hasards et de pronostics sur l'ensemble du territoire national sénégalais.

4.3. Les ressources de la LONASE

Dans l'optique de mener à bien les missions qui lui sont assignées, il est mis à la disposition de la LONASE un certain nombre de ressources. Il s'agit notamment des ressources humaines, des ressources matérielles et des ressources financières.

4.3.1. Les ressources matérielles

La LONASE dispose d'un patrimoine immobilier et mobilier qui est mis à la disposition de l'ensemble de ses directions et agences. Ce patrimoine comprend entre autres, des biens meubles et immeubles, des véhicules de service, du matériel informatique.

4.3.2. Les ressources financières

Dans le cadre de son fonctionnement, la LONASE dispose d'un capital mais aussi, bénéficie des subventions que l'Etat lui accorde. Outre ces sources de financement, elle obtient aussi des emprunts à court et long termes que lui accordent les banques.

4.3.3. Les ressources humaines

La LONASE s'est dotée d'un potentiel humain assez important qui œuvre au fonctionnement harmonieux de l'entreprise. L'effectif du personnel s'élève à 532 agents au 31 Août 2013. La répartition du personnel est la suivante :

Tableau 3 : Répartition du personnel de la LONASE

| Critères | Attributs | Répartition | |
|--------------------|------------|-------------|-----|
| Genre | Hommes | 321 | |
| | Femmes | 211 | |
| Catégorie d'emploi | Cadres | Hommes | 96 |
| | | Femmes | 41 |
| | Non cadres | Hommes | 222 |
| | | Femmes | 167 |

Source : DRH LONASE (2013)

4.4. 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 la dénomination 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.

4.4.1. 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 compte prévisionnel, 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 auprès de l'état. Il est informé des directives présidentielles issues des rapports des corps de contrôles sur la gestion de l'entreprise.

4.4.2. La Direction Générale

La direction générale est dirigée par le directeur général assisté par le secrétaire général, les contrôleurs et les conseillers.

4.4.2.1. Le Directeur Général

Le directeur général assure la gestion de la société, il veille à l'exécution des décisions prises par le conseil d'administration et les autorités de tutelle. Il assiste avec voix consultative aux réunions des organes délibérants et représente la société en justice.

Dans sa mission, le directeur général a accès à tous les documents comptables et veille à l'exécution du budget tant en recettes qu'en dépenses. Il prépare et soumet le projet de budget au conseil d'administration, et leur présente annuellement les états financiers commentés et leur soumet 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.

4.4.2.2. Le secrétaire général

Le secrétaire général assiste le DG dans ses fonctions. En cas d'absence de celui-ci, c'est lui qui assure la suppléance. 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, services de la société.

4.4.2.3. 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. Il n'est pas le seul assistant car il y a également les conseillers.

4.4.2.4. Les conseillers

Les conseillers ont pour rôle d'assister le directeur général dans sa mission. Chaque conseiller reçoit du directeur général des ordres de mission.

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

4.4.3. Les autres directions

Les autres directions sont au nombre de huit (8) et occupent chacune une fonction importante au sein de la LONASE.

4.4.3.1. La Direction de l'Administration Générale et de l'Équipement (DAGE)

La DAGE est chargée de la logistique et des approvisionnements de la LONASE. Elle assure sa mission par le biais de deux départements que sont :

- le département des achats et des approvisionnements qui s'occupe entre autres de la centralisation des besoins d'achats, la gestion des appels d'offres et la réception des biens acquis ;

- le département de l'administration générale qui gère le parc automobile et veille à la bonne exécution des contrats d'entretien, d'assurance et de bail.

4.4.3.2. La Direction des Ressources Humaines (DRH)

Elle est chargée de la gestion du personnel permanent et à temps partiel et participe à la définition des orientations relatives à la gestion stratégique des ressources humaines. Elle est consultée par le Directeur Général sur l'évolution des structures et sur le choix des agents éligibles aux postes à pourvoir. Elle est également chargée de la définition et de la mise en œuvre de la politique sanitaire et sociale.

4.4.3.3. La Direction du Marketing et de la Communication (DMC)

La Direction du Marketing et de la Communication est chargée essentiellement de mener toutes les études nécessaires au lancement et à la promotion des produits, la recherche et le développement de produits, l'élaboration de plans d'actions et de communication.

4.4.3.4. La Direction des Systèmes d'Information et de l'Exploitation (DSIE)

La Direction des Systèmes d'Information et de l'Exploitation a pour mission d'assurer l'exploitation des jeux à travers un système automatisé, d'accompagner la LONASE dans sa stratégie de modernisation.

4.4.3.5. La Direction Commerciale (DC)

La Direction Commerciale a pour mission la gestion de la vente et de la distribution des différents produits de la LONASE. Elle se charge également de la procédure d'agrément destinée à l'exploitation des jeux SMS et concours téléphoniques.

4.4.3.6. Le Centre Médico-Social (CMS)

Le Centre Médico-Social a pour mission la gestion du volet sanitaire et social de la LONASE. Dans ce cadre il a pour objectif de permettre aux agents d'atteindre le plus haut degré de bien-être physique et mental d'une part et d'autre part d'améliorer la qualité de vie au travail.

4.4.3.7. La Direction Financière et Comptable (DFC)

La Direction Financière et Comptable est responsable de l'enregistrement exact et exhaustif de toutes les transactions comptables et financières de la LONASE. Elle a pour mission de produire les états financiers suivant la périodicité retenue, de participer à la confession et la mise en œuvre de la politique financière et enfin d'organiser la gestion de la trésorerie.

4.4.3.8. La Direction de l'Audit Interne et de la Qualité (DAIQ)

La Direction de l'Audit Interne et de la Qualité a en charge d'assister le management et de l'aider à exercer efficacement ses missions en lui apportant des analyses, des appréciations, des recommandations de nature à lui permettre une meilleure maîtrise de ses activités. Elle a pour principale mission de contribuer à l'amélioration du système de contrôle interne de la LONASE. La DAIQ est subdivisée en trois départements à savoir :

- département qualité ;
- département inspection des jeux ;
- département audit interne.

Le département audit interne qui fait l'objet de notre étude sera décrit au chapitre 5.

4.4.4. 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 (6) bureaux, de neuf (9) bureaux PLR et de sept (7) points de collecte sur l'ensemble du territoire national.

Tableau 4 : Répartition des agences et bureaux sur le territoire

| 14 Agences | 6 Bureaux | 8 Bureaux PLR | 7 Points de collecte |
|-----------------------|------------------|----------------------|-----------------------------|
| - Plateau | - Guédiawaye | - Plateau | - Bakel |
| - Medina | - Kolda | - Grand-dakar | - Bambey |
| - Grand-Dakar | - Fatick | - Mbour | - Dahra |
| - Parcelles-assainies | - Mbacké | - Medina 1 | - Kaffrine |
| - Pikine | - Richar-Toll | - Parcelles | - Ndoum |
| - Rufisque | - Matam | - Pikine | - Ourossogui |
| - Thiès | | - Rufisque | - Velingara |
| - Mbour | | - Thiès | |
| - Kaolack | | | |
| - Diourbel | | | |
| - Tamba | | | |
| - Ziguinchor | | | |
| - Louga | | | |
| - Saint-louis | | | |

Source : DC LONASE (2013)

Conclusion

En définitive, l'évolution statutaire fulgurante de la LONASE de 1966 à 1987, a provoqué l'appropriation par l'Etat du monopole de l'exploitation de l'ensemble des jeux de hasard, de loterie et jeux assimilés sur l'ensemble du territoire sénégalais. Dès lors, les recettes générées sont devenues un puissant adjuvant aux sources traditionnelles de recettes que sont les impôts, les taxes et redevances. Ce chapitre nous a donc permis de connaître la LONASE à travers son historique, son statut juridique, ses missions, ses activités et son organisation en général. Toutefois, l'objectif de notre étude étant d'évaluer le département d'audit interne, il serait judicieux de le présenter dans tous ses aspects afin de procéder à son évaluation.

CHAPITRE 5 : Présentation du département d'audit interne de la LONASE

Dans le cadre de la réorganisation de ses structures et de la mise en place d'un nouvel organigramme la LONASE par décision N° 2380 du 6 juin 2011 a créé la Direction de l'Audit Interne et de la Qualité (DAIQ) en remplacement du Contrôle Interne chargé de l'Inspection Générale des Jeux. La DAIQ est composée de trois (3) départements ayant chacun une tâche bien précise à savoir : le Département Audit Interne, le Département Qualité et le Département Inspection des Jeux.

La présente étude portera sur le Département Audit Interne (DAI). Sa présentation mettra en exergue : ses missions, son rattachement hiérarchique, son organisation hiérarchique, ses moyens et sa méthodologie de conduite des missions d'audit.

5.1. Organisation et fonctionnement du Département Audit Interne de la LONASE

Nous aborderons dans cette section les attributions du DAI mais aussi son rattachement et son organisation hiérarchique.

5.1.1. Attribution du Département audit Interne

Au terme de la décision 2380 portant création d'une Direction de l'Audit Interne et de la Qualité, le Département Audit Interne est chargé de vérifier :

- la conformité des activités de la LONASE aux règlements en vigueur et au cadre législatif général applicable ;
- l'existence et la pertinence du contrôle interne ainsi que son adaptation aux fins visées ;
- la mise en œuvre effective des décisions des organes directeurs, des instructions du Directeur Général, des obligations et engagements contractuels de l'établissement ;
- l'efficacité des fonctionnements internes.

La DAI est également chargée de recommander des actions destinées à apporter des améliorations dans les domaines susmentionnés et d'en évaluer la mise en œuvre.

5.1.2. Le rattachement hiérarchique de la Direction Audit Interne

Le Département Audit Interne est sous l'autorité de la DAIQ qui a son tour est rattachée hiérarchiquement à la Direction Générale. Le rattachement de la DAIQ à la plus haute autorité de l'organisation est un facteur essentiel pouvant garantir au Département Audit Interne l'indépendance et l'objectivité dont il a besoin pour l'accomplissement de sa mission.

La DAIQ bénéficie en plus de sa place suffisante dans l'organisation du soutien de la Direction Générale dans l'accomplissement de ses activités courantes. Ce soutien permet par ricochet au Département Audit Interne de bénéficier d'un pouvoir suffisant qui facilitera l'adhésion et la coopération des audités.

5.1.3. Organisation hiérarchique du DAI

L'organisation hiérarchique du DAI se présente sous trois niveaux. Ainsi nous distinguons le chef département, les chefs de mission et enfin les auditeurs. Le rang de chef de mission est attribué en fonction du nombre d'années d'expérience dans la pratique de la fonction d'audit interne à la LONASE.

5.2. Les moyens du Département Audit Interne

Dans le but d'assurer efficacement les missions qui lui sont confiées le DAI s'est doté d'un certain nombre de moyens. Ces différents moyens seront présentés dans les paragraphes ci-après.

5.2.1. La charte de l'audit interne

Conscient du fait qu'une organisation qui se dote d'un service d'audit interne doit définir sa charte, la Direction Générale de la LONASE a élaboré la charte de l'audit interne quelques mois après la création du DAIQ. Cette charte indique de façon claire et détaillée :

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

5.2.2. La cartographie des risques

Le directeur de la DAIQ en collaboration avec les auditeurs internes a procédé à la réalisation d'une cartographie des risques en juin 2011. La méthodologie utilisée pour la réalisation de cette cartographie des risques est l'approche « Top Down ». Autrement dit, le responsable de l'audit interne avec son équipe s'est d'abord entretenu avec les directeurs opérationnels afin de recueillir leur témoignages sur le contexte actuel de la LONASE et leur réflexion par rapport aux risques y afférents. Les informations issues de cette réflexion ont été ensuite traitées. Ce traitement a abouti à l'identification des différentes catégories de risques et de processus. Enfin une représentation graphique tenant compte du niveau d'appréciation des risques a été réalisée. On distingue trois niveaux : le niveau faible, le niveau moyen et le niveau élevé.

Cette cartographie des risques sert de document de base pour l'établissement du plan d'audit du Département Audit Interne. Signalons qu'elle a été actualisée au cours de notre passage après deux ans d'utilisation.

5.2.3. Le plan d'audit

Dans l'optique d'assurer une planification rigoureuse des activités du Département Audit Interne, la DAIQ a, au nombre de ses missions : d'élaborer le plan d'audit, de le soumettre à l'appréciation du Directeur Général et d'assurer le suivi et la mise en œuvre de ce dernier. Ainsi, un plan d'audit annuel est élaboré par le DAIQ. Ce plan liste les différents cycles à auditer au titre de chaque année afin d'assurer une maîtrise rigoureuse des risques identifiés lors de l'établissement de la cartographie des risques. Il n'est pas figé car, intègre d'autres missions non prévues au départ. Autrement dit, en cours d'année le Directeur Général peut demander au Département Audit Interne la réalisation de missions inopinées.

5.2.4. Le manuel d'audit interne

Document à usage interne précisant entre autres les conditions générales de travail des auditeurs, le manuel d'audit du Département Audit Interne de la LONASE est en phase d'élaboration par le chef de département au moment de notre passage.

5.2.5. Le manuel de procédures

Conformément à l'article 16 du référentiel juridique du Système comptable OHADA La LONASE s'est dotée d'un manuel de procédures. Ce manuel est applicable à toutes les activités mises en œuvre par la LONASE sans exception. Chaque fois que nécessaire, le DG peut émettre des notes de service pour en préciser ou en compléter les modalités d'application.

La Direction de l'Audit Interne et de la Qualité, acteur de la rédaction dudit manuel est responsable de sa conservation et de son actualisation. Il veille à recenser et à centraliser toutes les informations (administratives, réglementaires, fiscales, ou autres) utiles à la gestion de la LONASE et, susceptibles d'impliquer des modifications dans le contenu du manuel.

5.2.6. Les dossiers et papiers de travail

Le Département Audit Interne a mis au point des dossiers de travail correspondant aussi bien au contrôle normal qu'au contrôle inopiné. Ces dossiers contiennent les photocopies des pièces à conviction, tous les documents sur lesquels les auditeurs ont travaillé. On note cependant l'absence d'un système de référencement à même de permettre une bonne exploitation des dossiers de travail.

Pour l'exécution de chaque tâche ou section du programme de travail, il a été formalisé des papiers de travail qui indiquent les documents utilisés, les outils de vérification utilisé et les résultats des travaux.

5.2.7. Les ressources du département

Il est mis à la disposition du Département Audit Interne trois catégories de ressources afin de lui permettre d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés. Ce sont : les ressources financières, les ressources humaines et les ressources matérielles.

Le DAI bénéficie comme tous les autres départements de la LONASE d'un budget en début d'année. Ce budget est élaboré en tenant compte du plan d'audit établi et approuvé par la Direction Générale. Il sert entre autres, à couvrir les frais de mission (transport, logement et perdiemes) en cas de mission hors de Dakar.

S'agissant des ressources humaines, le DAI compte un chef de département et huit (8) collaborateurs (auditeurs).

Toutefois, il est à signaler que seul le chef de département est titulaire d'un diplôme d'audit. Les auditeurs sont pour la plupart des financiers-comptables de formation mais disposant d'une bonne connaissance des activités de la LONASE compte tenu de leur ancienneté. Afin de pouvoir leur permettre d'acquérir une base dans la pratique de l'audit interne les auditeurs ont bénéficié d'une formation sur la méthodologie de conduite des missions d'audit organisée par IIA Sénégal.

A ces deux ressources s'ajoutent, les ressources matérielles. Il s'agit essentiellement des matériels et mobiliers de bureau : des bureaux, une photocopieuse, une imprimante, un ordinateur de bureau, des cartons de rames, enveloppes, papiers de travail, stylos, marqueurs tableau padex.

Au cours de notre entretien avec le DAIQ, il a estimé que les ressources mises à la disposition du département sont adéquates et suffisantes pour permettre la réalisation de plan d'audit. Pour preuve le budget du département subit chaque année depuis sa création une augmentation.

5.3. LA méthodologie de conduite des missions à la LONASE

Il s'agira ici, de décrire la façon dont une mission d'audit interne est conduite depuis la phase de planification jusqu'à la phase de communication à la LONASE.

5.3.1. Programmation des missions

La DAIQ propose chaque année son programme de réalisation des missions qui est soumis à l'appréciation du Directeur Général. Après validation, il devient applicable. Ce programme est conçu sur la base de la cartographie des risques. Toutefois la demande de réalisation de missions inopinées est laissée à la discrétion du Directeur Général qui peut en demander compte tenu des différentes informations qui lui sont parvenues.

5.3.2. Accès à l'information

La charte de l'audit interne de la LONASE précise que, dès le lancement de la mission, l'auditeur interne a un accès libre et sans restriction à l'ensemble des informations nécessaires

à sa mission quelle que soit la nature. Les services opérationnels et fonctionnels de l'organisation susceptibles d'être audités, doivent mettre à disposition du DAI l'ensemble des informations : documents, locaux, biens et personnes, qui ont un rapport direct ou indirect avec l'objet de la mission d'audit.

5.3.3. Conduite des missions

La présente description résulte d'observation physique, d'entretiens et de recherches documentaires que nous avons effectués au sein du DAI. En effet au cours de notre passage nous étions intégrés dans l'équipe d'actualisation de la cartographie des risques ce qui a fait que nous n'avons participé qu'à une seule mission d'audit interne : mission d'audit financier a l'agence de Medina.

5.3.3.1. La phase de planification

Elle est composée de l'établissement de l'ordre de mission et de la planification proprement dite.

5.3.3.1.1. L'ordre de mission

La Direction Générale établit un ordre de mission avant toute intervention du DAI. Elle est adressée au responsable de l'audit interne pour exécution et au service audité pour information. Cet ordre de mission définit le cadre de la mission et précise les éléments nécessaires à une compréhension réciproque entre l'auditeur et les structures auditées. Au nombre de ces éléments nous pouvons citer : l'objet, le lieu, la date, et la durée de la mission.

5.3.3.1.2. La planification proprement dite

Elle marque l'ouverture de la mission d'audit. A cet effet les auditeurs procèdent à une première approche de la structure, du processus ou du thème par collecte et analyse préalable de données et/ou documents. Ainsi les auditeurs établissent leur plan de travail qui précise les objectifs de la mission, l'équipe en charge de la mission, le budget temps à y consacrer, le chef d'équipe, les documents à sélectionner et les différentes tâches à effectuer.

5.3.3.2. La phase de réalisation

Cette phase est subdivisée en deux étapes : la réunion d'ouverture et la réalisation de la mission.

5.3.3.2.1. La réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture dirigée par le chef d'équipe marque le point de départ des opérations de réalisation. Cette rencontre de démarrage est aussi bien valable pour un contrôle normal que pour un contrôle inopiné. Elle se tient dans les locaux de la structure objet de l'audit et réunit les auditeurs chargés de la mission, le responsable de la structure auditée ainsi que des agents concernés par la mission. L'ordre du jour de cette réunion se présente comme suit :

- la présentation par le chef de mission de son équipe à la structure auditée ;
- le rappel sur l'audit ;
- les objectifs poursuivis ;
- le calendrier de travail ;
- les modalités de collaboration ainsi que la logistique nécessaire pour la réalisation de la mission.

5.3.3.2.2. La réalisation de la mission

Cette étape est marquée par la réalisation par l'auditeur d'interviews, de différents tests et de vérification sur pièces afin de fonder ses conclusions sur une analyse objective des faits. Au cours de cette phase de vérification et d'analyse, l'auditeur identifie les forces et les faiblesses du domaine audité et procède à une analyse contradictoire des causes et des conséquences des risques identifiés. Les outils utilisés pour la conduite de la mission sont entre autres :

- les interviews : entretiens avec les responsables ;
- l'observation physique : constatation de la réalité ;
- le rapprochement : vérification ponctuelle ;
- la reconstitution : rétablissement d'un résultat ;
- le questionnaire de contrôle interne ;
- la confirmation directe.

5.3.3.3. La phase de communication

Cette phase est subdivisée en deux grandes étapes à savoir : la réunion de clôture et le rapport définitif.

5.3.3.3.1. La réunion de clôture

A cette réunion participe les mêmes acteurs que lors de la réunion d'ouverture. Les auditeurs procèdent à la restitution des faits constatés lors de mission. Ensuite s'ouvre une phase de recueil des éventuelles observations des audités.

5.3.3.3.2. La rédaction du rapport définitif

Le chef de mission à la suite de la réunion de clôture et la prise en compte des observations des audités procède à la rédaction du rapport définitif de la mission. Il comprend une page de garde, une introduction, un corps détaillé indiquant par volet le diagnostic, l'analyse des forces et faiblesses et les recommandations. Les modalités de diffusion dudit rapport sont définies par le Directeur Général de la LONASE.

5.3.3.4. Le suivi des recommandions

Une fois le rapport définitif émis et le chef DAI met en place un système de suivi des recommandations afin de surveiller et de garantir l'effectivité de la mise en œuvre des actions de progrès.

Conclusion

Le présent chapitre nous a permis d'appréhender la pratique de l'audit interne à la LONASE. Cette prise de connaissance nous permettra dans le chapitre suivant de procéder à son évaluation par rapport aux différents variables identifiées. A l'issu de l'évaluation nous allons formuler des recommandations pour permettre une adéquation des prestations du DAI aux normes.

CHAPITRE 6 : Evaluation du département de l'audit interne de la LONASE

A la suite de la description de la pratique de l'audit interne à la LONASE, nous nous proposons dans ce chapitre de procéder à son évaluation. Cette évaluation se fera sur l'ensemble des variables indiquées dans le modèle d'analyse afin de vérifier que la fonction d'audit interne à la LONASE s'effectue conformément à la définition que donne la profession de l'activité d'audit interne. A l'issue de cette évaluation, les recommandations seront formulées en vue de combler certains manquements observés par rapport aux exigences édictées par l'IFACI.

6.1. Evaluation de l'organisation et du fonctionnement du DAI de la LONASE

Cette évaluation prendra en compte les aspects ci-après : le rattachement hiérarchique, l'organisation interne, les missions et le champ d'intervention du DAI.

6.1.1. Rattachement hiérarchique

Les services d'audit interne doivent être rattachés à l'échelon le plus élevé pour garantir leur indépendance et leur efficacité. On estime que le rattachement le plus approprié est celui de l'audit interne à la direction générale. Le Département d'Audit Interne par l'intermédiaire de la DAIQ est rattaché directement à la direction générale à qui elle communique l'évolution de ses actions et le niveau de réalisation du plan annuel d'audit approuvé. Ce rattachement a l'avantage d'une part de permettre à la direction générale de s'assurer que les instructions sont correctement appliquées et que le dispositif de contrôle interne est suffisant. Il permet d'autre part à l'audit interne de bénéficier de l'indépendance dont il a besoin pour exercer ses missions. L'audit interne est alors perçu comme un collaborateur. Nous notons également que la direction générale apporte tout son soutien au Département Audit Interne afin de lui donner l'importance qui lui revient. Le DAIQ a énuméré au cours de notre entretien les différentes manifestations de ce soutien. Il s'agit entre autre de sa participation aux réunions de comité de coordination, la prise en compte des recommandations émises par le DAI et les ressources mises à la disposition du département. Toutefois, nous estimons qu'il serait encore mieux que l'audit soit rattaché fonctionnellement, ce qui n'est le cas faute de comité d'audit au sein de la LONASE.

6.1.2. Organisation interne du DAI de la LONASE

L'organisation hiérarchique d'un service d'audit interne varie selon les entreprises en fonction de la taille. Au DAI de la LONASE on distingue trois niveaux hiérarchiques à savoir :

- le chef du département ;
- les chefs de mission ;
- les auditeurs.

6.1.2.1. Le chef du département

Le chef du département dirige l'ensemble du département et assume les responsabilités générales. Il a pour principales tâches de :

- composer l'équipe des auditeurs en fonction des objets d'audit et des compétences des auditeurs disponibles ;
- superviser la phase de planification des missions d'audit ;
- revoir les dossiers de travail ;
- valider le rapport définitif et suivre la mise en œuvre des actions de progrès.

6.1.2.2. Les chefs de mission

Les chefs de mission sont désignés en fonction du nombre d'années d'expérience dans la pratique d'audit interne à la LONASE. Ils sont responsables du succès des missions. Leurs tâches se résument comme suit :

- planifier et répartir le travail de terrain ;
- assurer l'avancement des missions phase par phase ;
- organiser l'achèvement des missions ;
- apprécier et valider les feuilles de travail des auditeurs ;
- animer l'équipe, former les auditeurs et contribuer à leur évolution.

6.1.2.3. Les auditeurs

Les auditeurs mènent les investigations dont ils ont été chargés par le chef de mission et rédigent les papiers de travail correspondants, y compris les FRAP ; puis les font superviser par le chef de mission.

6.1.3. Missions

De l'analyse documentaire de la charte d'audit et de la note portant création de la DAIQ, il ressort que les missions du Département d'Audit Interne de la LONASE sont clairement identifiées et pertinentes. Ainsi, il est indiqué que le DAI se chargera de :

- s'assurer du respect du manuel de procédures ;
- élaborer et de planifier un plan d'audit ;
- s'assurer du suivi et de la mise en œuvre du plan et du programme d'audit ;
- identifier et de maîtriser les risques par une approche structurée et focalisée sur les enjeux de la LONASE ;
- évaluer la pertinence et l'efficacité des processus par rapport à leur conformité avec les règles, normes, procédures lois et règlement en vigueur ;
- vérifier l'intégralité, la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des informations produites (comptables, financières, de gestion, de traitement des données...)
- apporter au management une assurance quant à la bonne maîtrise des activités, des risques ;
- recommander des politiques et actions destinées à apporter des améliorations au dispositif général de maîtrise des risques ;
- réaliser certaines missions de conseil demandées par la Direction Générale et les autres directions ;
- réaliser tous les travaux d'audit, demandés par la direction.

6.1.4. Domaines d'intervention

Les différentes missions réalisées par le DAI se résument aux audits de régularité /conformité et d'efficacité/Opérationnelle. On en déduit donc que le champ d'intervention de l'audit est limité à la LONASE, dans la mesure où, d'autres types d'audit existent. Il s'agit en effet de l'audit de management et de l'audit de stratégie

6.1.5. Synthèse de l'évaluation de l'organisation et du fonctionnement du DAI de la LONASE

Au terme de l'évaluation de l'organisation et du fonctionnement du DAI de la LONASE, nous retenons les aspects positifs suivants :

- le DAI de la LONASE bénéficie du soutien de la Direction Générale ;
- le DAI a un rattachement hiérarchique adéquat ;
- son organisation interne est adéquate au regard de sa taille ;
- ses missions sont pertinentes et clairement définies ;
- il réalise des audits de conformité et d'efficacité (opérationnelle).

Toutefois certaines insuffisances ont été identifiées. Ce sont :

- l'absence de rattachement fonctionnel ;
- la limitation du champ d'intervention de l'audit interne.

6.2. Evaluation des moyens du DAI de la LONASE

Cette section abordera l'évaluation de tous les moyens dont dispose le DAI pour l'atteinte de sa mission.

6.2.1. Charte d'audit interne

Le DAI de la LONASE dispose d'une charte qui définit clairement les missions, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. Cette charte autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens physiques nécessaires à la bonne réalisation des missions. Elle a été élaborée en 2011 et approuvée par la Direction Générale. Cette approbation assure ainsi l'indépendance et le développement de l'audit interne. Notons également qu'à l'intérieur de cette charte figurent les quatre principes fondamentaux du code de déontologie des auditeurs exigé par le RPAI. Le DAIQ au cours de notre entretien a affirmé que le respect de ses principes fondamentaux (intégrité, objectivité, confidentialité et compétence) fait objet d'un suivi au niveau de tous les auditeurs comme l'exigent les normes.

Cependant, d'après notre enquête nous avons constaté que ce document constitutif de la fonction d'audit interne qui est destiné à la présenter et à la faire connaître aux autres acteurs de l'entreprise n'est pas connu de tous les responsables de la LONASE.

6.2.2. Manuel d'audit interne

Le manuel d'audit interne du département est en phase d'élaboration par le chef du département afin de tenir compte de la norme 2040. Ce manuel d'audit prévoit la présentation du cadre général de travail et la méthodologie de conduite des missions du département.

6.2.3. Plan d'audit

Le DAI élabore en début de chaque année un plan d'audit fondé sur la cartographie des risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de la LONASE. Ce plan permet d'assurer la planification du travail au niveau du département en prévoyant les différentes missions à réaliser au cours de l'année. Il n'est pas figé car, fait objet d'actualisation pour prendre en compte les missions non prévues au départ.

6.2.4. Cartographie des risques

Le DAI a élaboré une cartographie des risques quelques mois après sa mise en place. Cette cartographie prend en compte l'ensemble des risques liés aux différents processus de la LONASE. Cette cartographie des risques sert de base pour l'élaboration du plan d'audit comme le recommandent les normes. De plus, elle est a été mise à jour au cours de notre passage pour prendre en compte les nouveaux risques apparus et éliminer en conséquence les risques qui ne sont plus d'actualité.

6.2.5. Manuel de procédures

La LONASE dispose d'un manuel de procédures. Ce manuel tient compte des usages administratifs, comptables et financiers généralement adoptés pour sa gestion. Cela constitue un avantage pour le DAI dans la mesure où le manuel permet une rapide et meilleure prise de connaissance du système de contrôle interne.

6.2.6. Les dossiers et papiers de travail

Le DAI a constitué des dossiers de travail correspondant aux différentes catégories de mission qu'il réalise. Ces dossiers comportent les différents documents de travail indispensables à la preuve et à la compréhension. Cependant on note l'absence d'un système de référencement à même de permettre une bonne exploitation des dossiers de travail.

Quant aux papiers de travail, il a été formalisé et pré imprimé par le DAI et permet ainsi aux auditeurs de s'en servir au cours des missions. Ils y mentionnent tous les constats lors des investigations.

6.2.7. Ressources

Le DAI bénéficie de la part de la Direction Générale des ressources qui sont estimées par le DAIQ au cours notre entretien, suffisantes et adéquates pour lui permettre de réaliser le plan d'audit approuvé. Ces ressources permettent au DAI de couvrir les dépenses liées au fonctionnement administratif et les dépenses liées à la réalisation des missions hors de Dakar.

6.2.8. Synthèse de l'évaluation des moyens du DAI de la LONASE

A la suite de l'évaluation portant sur les moyens dont dispose le DAI de la LONASE, nous dégageons les forces ci-après :

- existence d'une charte d'audit, d'une cartographie des risques, d'un manuel de procédures, d'un plan d'audit, des dossiers et papiers de travail ;
- l'adéquation des ressources mises à la disposition du département.

Les insuffisances relevées sont :

- non diffusion de la charte d'audit interne à tous les responsables de la LONASE ;
- le non achèvement du manuel d'audit du département ;
- absence de référencement des papiers de travail entraînant du coup l'impossibilité de croisement avec les documents correspondants du dossier d'audit.

6.3. Evaluation des prestations du DAI de la LONASE

Les différentes prestations effectuées par le DAI seront évaluées dans la présente section. Il s'agit entre autres de l'apport du DAI dans le processus de management des risques et de gouvernance d'entreprise, la conduite des missions, et la coordination du département avec l'audit externe.

6.3.1. L'apport du DAI dans le processus de management des risques

L'audit interne à la LONASE concerne l'organisation et le fonctionnement de l'ensemble des structures et processus de la société. Il intervient dans tous les domaines ou processus administratifs, comptables, fonctionnels ou opérationnels. De par ses missions d'audit, le DAI de la LOANSE évalue et fait des propositions pour renforcer l'efficacité et l'efficience du processus de contrôle et de management des risques. En effet au-delà de la notion de contrôle interne qui est mis en exergue au cours de toutes ses missions, le DAI se focalise sur l'ensemble des risques qui s'attachent aux différentes activités de la LONASE. Ainsi son plan d'audit annuel est élaboré sur la base de la cartographie des risques qui a été réalisée. Cette cartographie regroupe l'ensemble des risques liés à la LONASE. Ces risques sont repartis selon leur degré de criticité (faible, moyen et élevé) au regard des objectifs de contrôle interne généralement admis afin d'identifier les domaines prioritaires pour les missions d'audit à réaliser.

La mise à jour régulière de cette cartographie des risques conforte l'apport du DAI au processus de management des risques.

6.3.2. L'apport du DAI au processus de gouvernement d'entreprise

La fonction d'audit interne de la LONASE contribue comme le recommande les normes au processus de gouvernement d'entreprise de la LONASE. Cette participation se traduit dans les missions inscrites dans le plan annuel d'audit. A cet effet, elle évalue le processus et fait des recommandations pour améliorer le fonctionnement de la structure. Nous notons ainsi, la participation du DAI dans la promotion des règles d'éthique, dans la gouvernance légale, dans la communication des risques et les contrôles à effectuer et une relation privilégiée avec la direction générale.

6.3.2.1. La participation de l'audit dans la promotion des règles d'éthiques et des valeurs appropriées

Dans le souci de formaliser les valeurs éthiques, la direction générale de la LONASE entend suivre un code d'éthique. Tout le personnel est donc appelé à se conformer aux principes du code dans l'exercice de ses responsabilités. A cet effet, le DAI de par ses missions d'accompagnement et de conseil contribue à la promotion des règles d'éthique. Cette

participation se traduit par les sensibilisations du DAI à l'ensemble du personnel sur le code d'éthique.

6.3.2.2. La participation de l'audit interne dans la gouvernance légale

La gouvernance légale à la LONASE porte essentiellement sur le respect de la réglementation et les aspects juridiques. La participation du DAI se traduit par les missions d'audit de conformité qu'elle réalise. A cet effet, dans le plan annuel d'audit 2013, il est prévu des missions d'audit de la passation des marchés publics et des missions portant sur la régularité des contrats au niveau des ressources humaines.

6.3.2.3. La participation de l'audit interne dans la communication des risques et contrôle à effectuer

L'approche utilisée pour l'élaboration de la cartographie des risques (Botton up et top down) et la prise en compte de ces risques dans la planification des missions permet au DAI de communiquer aux directions de la LONASE les informations relatives aux risques et aux contrôles tel que le recommande les normes.

6.3.2.4. Existence de relations privilégiées avec la direction générale

De par son rattachement hiérarchique le DAI entretient une bonne relation avec la Direction Générale. En effet, le DAI participe au renforcement du staff managérial par l'évaluation des processus managériaux de la LONASE que sont : la gestion managériale, le gouvernement d'entreprise et l'élaboration et le suivi budgétaire. Le DAIQ participe aux réunions du comité de coordination avec les autres directeurs opérationnels dans la prise des décisions et des orientations stratégiques.

6.3.3. La conduite des missions d'audit

Dans la conduite des missions d'audit interne à la LONASE nous relevons l'observation de certaines étapes de la méthodologie dans ses grandes lignes (formes). La mise en œuvre de ces étapes constitue des points positifs pour le DAI. L'évaluation à ce niveau nous permettra de mettre en exergue les forces et les faiblesses constatées à chaque phase de la mission.

6.3.3.1. Forces dans la conduite des missions d'audit

Nous présenterons ses forces au niveau des différentes étapes de conduite d'une mission d'audit.

6.3.3.1.1. Au niveau de la phase de planification

La phase de planification des missions d'audit interne au DAI commence d'abord par la réception de l'ordre de mission comme l'exige la méthodologie. En effet tant que l'ordre de mission n'est pas émis par la direction générale aucun travail de préparation ne commence. L'ordre de mission est adressé aussi bien au DAI comme à la structure auditée. Cela témoigne le fait que le DAI ne peut s'autosaisir pour l'exécution des missions. Aussi, notre enquête a révélé que la lettre de mission est toujours envoyée au responsable de la structure auditée pour information. A la suite de la réception de la lettre de mission les auditeurs démarrent les travaux de planification de la mission.

6.3.3.1.2. Au niveau de la phase d'accomplissement

Elle commence par une réunion d'ouverture au cours de laquelle le chef de mission procède à la présentation des membres de l'équipe, le rappel sur la procédure d'audit, les prises de rendez-vous et les contacts comme l'exige la méthodologie. Ensuite viennent les travaux de vérification au cours desquels les auditeurs font appel à plusieurs outils tels que : les interviews, l'observation physique, le rapprochement, la reconstitution, l'établissement du questionnaire d'audit. Nous notons également que les papiers de travail sur lesquels sont consignées les différentes observations sont soumis au chef de mission pour observation et avis.

6.3.3.1.3. Au niveau de la phase de communication

A la suite des travaux de vérification, les auditeurs procèdent à la réunion de clôture. Au cours de cette réunion, les différents constats issus de la mission sont présentés au responsable de la structure auditée pour tenir compte de ses avis avant l'établissement du rapport définitif.

6.3.3.2. Faiblesses dans la conduite des missions d'audit

Les faiblesses seront présentées pour chaque niveau de la méthodologie.

6.3.3.2.1. Au niveau de la phase de planification

Nous avons constaté que la planification des missions par le DAI de la LONASE se réalise sans l'élaboration d'un certain nombre de documents importants de cette phase. En effet le plan d'approche qui est censé favoriser la recherche d'informations utiles pour bien cerner les préoccupations majeures de la mission n'est pas réalisé. Aussi, le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfA) qui permet à l'auditeur de situer les risques existants par rapport à la mission n'est pas élaboré. Cette phase se limite au DAI de la LONASE par une collecte et analyse des données et/ou documents relatifs à la mission et l'établissement d'un programme de vérification.

6.3.3.2.2. Au niveau de la phase d'accomplissement

Lors de la phase d'accomplissement, les auditeurs internes n'établissent pas les Feuilles de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP) qui sont censées analyser les problèmes jugés importants. Ils établissent ces FRAP une fois retourné au bureau après la réalisation de la mission. L'absence de l'établissement des FRAP lors de la phase d'accomplissement constitue un non-respect de la norme 2320 : les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées. Cette pratique est préjudiciable pour la réussite des missions d'audit.

6.3.4. Réponse aux recommandations et surveillance des actions de progrès

A la suite de réalisation des missions d'audit, 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. Cette mission est assurée par le chef du département.

6.3.5. Techniques et outils d'audit

Le DAI de la LONASE utilise plusieurs techniques et outils dans la réalisation de ses missions. Ainsi lors des missions, les auditeurs procèdent à :

- des interviews (entretien avec les audités) ;
- des observations physiques (constatation de la réalité) ;
- des rapprochements (vérifications ponctuelles) ;
- des reconstitutions de soldes (rétablissement de résultats) ;

- l'établissement de questionnaire de contrôle interne (QCI) et à la confirmation directe auprès des banques lorsqu'il s'agit des missions d'audit de trésorerie.

Cependant nous avons constaté l'absence d'utilisation de deux outils majeurs. Il s'agit des flow chart (diagramme de circulation) et de la grille d'analyse des tâches. L'absence d'élaboration de flow chart par les auditeurs pourrait limiter l'identification de tous les points de contrôle existants dans le cadre des procédures. Ce manquement pourrait aussi induire la non identification des redondances dans les contrôles réalisés ainsi que les lourdeurs administratives dans le traitement de l'information. En outre, l'absence de réalisation de la grille de séparation des tâches pourrait limiter l'évaluation du contrôle interne.

6.3.6. Relation audit interne et le commissaire aux comptes

Comme l'exige la loi, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels de la LONASE sont réguliers et donnent une image fidèle du résultat, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise. Le DAIQ a affirmé au cours de notre entrevue qu'il entretient de bonnes relations avec les commissaires aux comptes. En effet, les auditeurs internes sont les premiers interlocuteurs des commissaires aux comptes lors des missions d'audit légal. Ils échangent sur les questions liées aux contrôles internes et coordonnent leurs activités par des échanges de rapport.

6.3.7. Les auditeurs internes

La charte d'audit interne de la LONASE a mentionné de façon précise les règles de déontologie des auditeurs internes. Ainsi toute personne exerçant la fonction d'audit interne est soumise au respect du code de déontologie. Ce code comprend les quatre principes fondamentaux tels que l'exige les normes. Il s'agit de l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence. Le DAIQ a assuré de l'observation de ces principes par tous les auditeurs.

Aussi nous avons noté au cours de notre enquête que les auditeurs adoptent un comportement courtois lors de la réalisation des missions.

Enfin pour tenir compte de la norme 1230 relative à la formation professionnelle continue des auditeurs, il est prévu dans le budget 2013 du DAI des lignes pour des formations professionnelles continues mais aussi des formations diplômantes au profit des auditeurs.

6.3.8. Synthèse de l'évaluation des prestations du DAI de la LONASE

Cette synthèse nous permettra de ressortir les forces et les faiblesses liées aux prestations du DAI. Les forces se présentent comme suit :

- participation du DAI au renforcement de l'efficacité et de l'efficience du processus de contrôle et de management des risques ;
- contribution du DAI au processus de gouvernement d'entreprise par sa participation à la promotion des règles d'éthique et valeurs appropriées, à la gouvernance légale, à la communication des risques et contrôles à effectuer et l'existence de relations privilégiées avec la Direction Générale ;
- au niveau de la démarche méthodologique :
 - phase de planification : réception d'un ordre de mission, information des structures à auditer ;
 - Phase d'accomplissement : tenue d'une réunion d'ouverture, transposition des constats sur les feuilles de travail, validation des feuilles de travail par les chefs de missions.
 - Phase de communication : tenue d'une réunion de clôture, présentation des constats à l'audit, prise en compte des avis de l'audit avant l'établissement du rapport définitif, mise en place d'un système de suivi des recommandations.
- Utilisation des outils et techniques d'audit comme : l'observation physique, l'interview, l'élaboration des QCI, les rapprochements, la reconstitution de solde, la confirmation directe.
- Coordination en le DAI et les commissaires aux comptes ;
- Respect d'un code de déontologie comprenant les principes fondamentaux par les auditeurs;
- Comportement courtois des auditeurs au cours des missions.

Outre ces forces, nous notons certaines insuffisances qui se présentent comme suit :

- au niveau de la démarche méthodologique :
 - phase de planification : absence de plan d'approche, absence de réalisation du Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (TFfA), absence de plan de vérification.
 - Phase d'accomplissement : non établissement des FRAP au cours de la phase d'accomplissement.

6.4. Evaluation du pilotage et du contrôle de la fonction

L'évaluation du pilotage et du contrôle de la fonction concerne la supervision des missions, l'existence de programme d'assurance et d'amélioration qualité, l'indication des non conformités dans les rapports d'audit et la mesure des indicateurs de performance.

6.4.1. Supervision des missions

Les missions d'audit font l'objet d'une supervision appropriée au DAI de la LONASE. En effet chaque mission est supervisée par le chef département pour s'assurer que les résultats et conclusions s'appuient sur les éléments factuels et que les objectifs sont atteints.

6.4.2. Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Les normes de l'IIA notamment la norme 1300 recommande que le responsable de l'audit interne élabore et tient à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. La DAIQ a mis en place une démarche d'assurance et d'amélioration qualité à travers son département qualité. Celle-ci se charge de s'assurer de la compréhension de la politique qualité de la LONASE à tous les niveaux et d'inculquer l'esprit qualité à l'ensemble du personnel. Ce fait témoigne de la volonté de la DAIQ de se conformer aux exigences en matière de pilotage et de contrôle. Au cours de notre entretien, le DAIQ a affirmé que le département audit interne n'a pas encore fait objet d'évaluation interne mais qu'un projet d'auto-évaluation du département est en cours. Sur le plan externe, la LONASE compte acquérir la certification ISO 9001 version 2008 sur l'ensemble de ses structures. L'audit de certification est prévu pour le dernier trimestre de l'année en cours.

6.4.3. Indication des non conformités

Conformément aux normes 2400 et 2410 les rapports émis au niveau du DAI de la LONASE incluent :

- les objectifs de la mission ;
- le champ de la mission ;
- les points forts relevés ;
- l'opinion globale de l'auditeur ;
- ses conclusions et recommandations.

Cependant, nous avons constaté que ces rapports n'indiquent pas comme le recommande la norme 2430, la ou les normes qui n'ont pas été entièrement respectées, la ou les non-conformités et l'incidence des non-conformités sur la mission.

6.4.4. Mesure des indicateurs de performance

Nous allons procéder ici au calcul de quelques indicateurs de performance pour finir l'évaluation du DAI de la LONASE.

Tableau 5 : Indicateurs de mesures de performance

| N° | FORMULES DES INDICATEURS | RESULTATS | COMMENTAIRES |
|-------------------------------|--|-----------|---|
| INDICATEURS D'ACTIVITE | | | |
| 1 | Nombre de missions réalisées/nombre de missions figurant au plan | 2/4 | Soit un pourcentage de 50%. Ce résultat montre que le plan d'audit est déjà à moitié réalisé. cela est satisfaisant car le DAI pourra réaliser les deux missions restantes avant la fin de l'année. |
| 2 | Nombre de jours d'audit/nombre de missions | 10/2 | Ce résultat indique que la durée moyenne d'une mission au DAI est de 5 jours. Nous estimons que cela est raisonnable. |
| 3 | Nombre de jours de formation/ Jours ouverts | 05/200 | Ce résultat indique que les auditeurs ont suivi cinq jours de formation depuis le début de l'année. |

| INDICATEURS DE QUALITE | | | |
|------------------------|--|----|---|
| 4 | Nombre de recommandations refusées/total recommandations | 00 | Toutes les recommandations des auditeurs sont acceptées par les audités. Nous pouvons donc conclure qu'au cours des missions les auditeurs arrivent à trouver les causes réelles des insuffisances constatées ce qui leur permet de formuler des recommandations pertinentes. |
| 5 | Nombre de missions imprévues/nombre de missions | 00 | Au cours de cette année le DAI n'a pas encore effectué de missions imprévues. |
| 6 | Recommandations non réalisée/recommandations acceptées | 00 | Le DAI en collaboration avec la DG a mis en place un système de suivi des actions de progrès grâce auquel toutes les recommandations sont mises en œuvre, ce qui explique ce résultat. |

Source : Nous-mêmes

6.4.5. Synthèse de l'évaluation du pilotage et du contrôle du DAI

Nous retenons à l'issue de l'évaluation du pilotage et de contrôle du DAI ce qui suit :

- une supervision appropriée des missions ;
- l'existence d'un projet d'auto-évaluation du DAI ;
- la certification ISO 9001 Version 2008 en cours ;
- l'indication des rapports d'audit de : l'objectif et du champ de la mission, les points forts relevés, l'opinion de l'auditeur, ses conclusions et recommandations.

Ces éléments constituent des aspects positifs pour le pilotage et le contrôle du DAI. Cependant, nous estimons que la non indication des non-conformités dans les rapports constitue une insuffisance.

6.5. Bilan des forces et faiblesses

Le tableau suivant présente le bilan des forces et faiblesses issues de notre évaluation.

Tableau 6 : Bilan des forces et faiblesses issues de l'évaluation

| Domaines | Forces | Faiblesses |
|--|---|---|
| Organisation et fonctionnement du DAI | <ul style="list-style-type: none"> • le DAI de la LONASE bénéficie du soutien de la Direction Générale ; • le DAI a un rattachement hiérarchique adéquat ; • son organisation interne est adéquate au regard de sa taille ; • ses missions sont pertinentes et clairement définies ; • il réalise des audits de conformité et d'efficacité (opérationnelle). | <ul style="list-style-type: none"> • absence de rattachement fonctionnel ; • limitation du champ d'intervention de l'audit interne : absence d'audit de management et d'audit de stratégie |
| Moyens du DAI | <ul style="list-style-type: none"> • existence d'une charte d'audit interne ; • existence d'un plan d'audit ; • existence d'une cartographie des risques ; • existence d'un manuel de procédures ; • ressources mises à disposition adéquates et suffisantes. | <ul style="list-style-type: none"> • non diffusion de la charte d'audit interne à tous les responsables de la LONASE ; • non achèvement du manuel d'audit • absence de référencement des papiers de travail entraînant du coup l'impossibilité de croisement avec les documents correspondants du dossier d'audit. |
| Prestations du DAI | <ul style="list-style-type: none"> • participation du DAI au renforcement de l'efficacité et de l'efficience du processus de contrôle et de management des risques ; • contribution du DAI au processus de gouvernement d'entreprise par sa participation à la promotion des règles d'éthiques et valeurs appropriées, à la gouvernance légale, à la communication des risques et contrôles à effectuer et l'existence de relations privilégiées avec la Direction Générale ; • au niveau de la démarche méthodologique : <ul style="list-style-type: none"> - phase de planification : réception d'un ordre de mission, | <ul style="list-style-type: none"> • au niveau de la démarche méthodologique : <ul style="list-style-type: none"> - phase de planification : absence de plan d'approche, non réalisation du Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (TFfA), absence de plan de vérification. - Phase d'accomplissement : non établissement des FRAP au cours de |

| | | |
|---|--|---|
| | <p>information des structures à auditer.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Phase d'accomplissement : tenue d'une réunion d'ouverture, transposition des constats sur les feuilles de travail, validation des feuilles de travail par les chefs de missions. - Phase de communication : tenue d'une réunion de clôture, présentation des constats à l'audité, prise en compte des avis de l'audité avant l'établissement du rapport définitif, mise en place d'un système de suivi des recommandations. <ul style="list-style-type: none"> • Utilisation des outils et techniques d'audit comme : l'observation physique, l'interview, l'élaboration des QCI, les rapprochements, la reconstitution de solde, la confirmation directe. • Coordination entre le DAI et les commissaires aux comptes ; • Respect d'un code de déontologie comprenant les principes fondamentaux par les auditeurs ; • Comportement courtois des auditeurs au cours des missions. | <p>la phase d'accomplissement.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Techniques et outils d'audit - non utilisation de certains outils notamment les flow chart et la grille d'analyse des tâches |
| <p>Pilotage et contrôle du DAI</p> | <ul style="list-style-type: none"> • une supervision appropriée des missions ; • existence d'un projet d'auto-évaluation du DAI ; • certification ISO 9001 Version 2008 de toutes les structures de la LONASE en cours ; • indication dans les rapports d'audit de : l'objectif et le champ de la mission, les points forts relevés, l'opinion de l'auditeur, ses conclusions et recommandations. | <ul style="list-style-type: none"> • les rapports d'audit n'indiquent pas - la ou les normes qui n'ont pas été entièrement respectées ; - la ou les raisons de la non-conformité ; - l'incidence de la non-conformité sur les missions. |

Source : nous-même

6.6. Points de conformité et de non-conformité aux normes

Avant d'aborder les recommandations à la suite de notre l'évaluation, nous présenterons les différents points de conformité et de non-conformité aux normes. Ces points sont repartis selon les différentes exigences édictées par le RPAI.

Tableau 7 : Points de conformité et de non-conformité aux normes

| Normes | Appréciation : Conformité / Non-conformité | Commentaires |
|---|---|--|
| Exigences de moyens | | |
| N.1000 : Mission, pouvoirs et responsabilités. | Conforme | Existence d'une charte qui définit clairement les missions, les pouvoirs et les responsabilités du DAI. |
| N.2020 : Communication et approbation. N.2030 : Gestion des ressources. | Conforme | Les ressources mises à la disposition du DAI sont adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit. |
| N.2040 : Règles et procédures. | Non conforme | Le manuel d'audit n'est pas encore achevé. |
| N.2010 : Planification | Conforme | Existence d'un plan d'audit annuel fondé sur les risques. |
| Exigences de pilotage et de contrôle | | |
| N. 2340: Supervision de la mission. | Conforme | Supervision appropriée des missions. |
| N.1300: Programme d'assurance et d'amélioration qualité. | Conforme | Existence d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité. |
| N. 2430 : Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne ». | Non conforme | Les rapports d'audit n'indiquent pas la ou les normes qui n'ont pas été entièrement respectées, la ou les non-conformités et l'incidence des non-conformités sur la mission. |

| Exigences de prestation | | |
|--|--------------|--|
| N.1110 : Indépendance dans l'organisation. | Conforme | Le DAI est rattaché à la Direction Générale. Ce rattachement lui permet de bénéficier de l'indépendance dont il a besoin pour exercer sa mission. |
| N.1120 : Objectivité individuelle. | Conforme | Les auditeurs sont tenus au respect d'un code de déontologie qui comprend les principes fondamentaux que sont : intégrité, objectivité, confidentialité et compétence. |
| N.1230: Formation professionnelle continue. | Conforme | Les auditeurs bénéficient des formations professionnelles continues mais aussi des formations diplômantes. |
| N.1220 : Conscience professionnelle. | Conforme | Les auditeurs apportent tout le soin nécessaire à leur pratique professionnelle. Celle-ci se manifeste par les différents outils qu'ils utilisent au cours des missions. |
| N.2100 : Nature du travail. N.2110 : Gouvernement d'entreprise. N.2130 : Contrôle. | Conforme | Le DAI participe au processus de gouvernement d'entreprise et de management des risques. |
| N.2200 : Planification de la mission. N.2201 : Considérations relatives à la planification. N.2240 : Programme de travail de la mission. | Non conforme | La planification des missions s'effectue sans la réalisation des documents importants comme : le plan d'approche, le TFFA et le plan de vérification. |
| N.2440 : Diffusion des résultats. | Conforme | Le DAIQ communique les rapports définitifs des missions aux structures auditées et à la Direction Générale. |
| N.2400 : Communication des résultats. | Conforme | Les rapports émis par le DAI indiquent : les objectifs et le champ de la mission, les |

| | | |
|--|----------|---|
| N.2410 : Contenu de la communication. N.2420 : Qualité de la communication. | | points forts relevés, l'opinion global de l'auditeur, ses conclusions et ses recommandations. |
| N.2030 : Documentation des informations. | Conforme | L'accès aux dossiers des missions est contrôlé par le DAIQ. |
| N.2500 : Surveillance des actions de progrès. | Conforme | Le chef département de l'audit interne s'assure de l'application effective des recommandations émises lors des missions. |
| N.2060 : Rapport à la Direction Général et au Conseil | Conforme | Le DAIQ communique régulièrement à la DG l'état d'avancement du plan d'audit et les rapports des missions d'audit effectuées. |
| N.2050 : Coordination | Conforme | Le DAIQ entretient avec les commissaires aux comptes de bonnes relations. Celle-ci se matérialise par les échanges de rapports et des questions liées aux contrôles internes. |

Source : Nous même

6.7. Recommandations

Au terme de l'évaluation qui a mis en exergue les forces et les faiblesses liées aux différentes variables de notre modèle d'analyse, il conviendrait de proposer des pistes d'amélioration en vue de combler les manquements observés aux exigences édictées par l'IFACI.

6.7.1. Recommandations par rapport à l'organisation et le fonctionnement du DAI

Nos recommandations pour l'organisation et le fonctionnement du DAI concernent l'organisation hiérarchique et le champ d'intervention du DAI.

6.7.1.1. Mise en place d'un rattachement fonctionnel de l'audit interne

Nous avons évoqué plus haut l'inexistence d'un comité d'audit au sein de la LONASE. Il serait souhaitable de mettre en place un comité d'audit au sein du conseil d'administration auquel l'audit interne serait rattaché. Les administrateurs de ce comité devront maîtriser à la fois les principales notions de contrôle interne, et de la gestion des risques, comprendre les enjeux, les besoins et les méthodes des commissaires aux comptes, organiser les travaux du comité pour optimiser leur efficacité et assurer leurs responsabilités. Ce comité sera particulièrement chargé de veiller à ce que les procédures d'analyse et de gestion des risques qui pèsent sur l'entreprise soient correctement appliquées.

6.7.1.2. Elargissement du champ d'intervention de l'audit interne

La fonction d'audit interne telle que pratiquée au DAI de la LONASE subit une restriction de son domaine d'intervention. Le DAI devra aller au-delà du simple contrôle régularité/conformité et efficacité/opérationnel pour étendre ses activités à l'audit de management et l'audit de stratégie. Pour ce faire, nous recommandons que le DAI se charge désormais en plus de ses anciennes attributions de :

- porter un jugement sur les performances d'une entité en rapprochant les objectifs fixés aux résultats obtenus ;
- vérifier l'adéquation des objectifs aux stratégies et politiques de l'entreprise ;
- vérifier si la politique de l'organisation concernant une fonction particulière est en cohérence avec la stratégie globale de l'entreprise ;
- vérifier si la politique de l'organisation concernant une fonction particulière est connue, comprise et appliquée et si ceux qui sont chargés de sa mise en œuvre ont bien les moyens pour le faire ;
- vérifier la cohérence des fonctions entre elles.

Nous estimons qu'avec ces nouvelles attributions le DAI de la LONASE sera au diapason avec les exigences de la profession.

6.7.2. Recommandations par rapport aux moyens du DAI de la LONASE

Les moyens techniques sont des éléments de base de la fonction d'audit interne c'est pourquoi leur mise en place s'avère nécessaire pour permettre à la fonction de jouer efficacement son

rôle. Nos recommandations quant aux moyens portent sur la diffusion de la charte d'audit interne, le manuel d'audit et le référencement des papiers et dossiers de travail.

6.7.2.1. Charte d'audit

La charte d'audit interne de la LONASE a l'avantage d'être approuvée par la direction générale comme le recommande la norme 1000. Cependant, notre enquête a révélé qu'elle n'est pas connue de tous les responsables de la LONASE. Ainsi, nous proposons compte tenu de son importance pour la pratique de la fonction d'audit interne qu'elle fasse l'objet de diffusion à l'ensemble du personnel de la LONASE.

6.7.2.2. Manuel d'audit

Dans le but de doter les auditeurs d'un référentiel de travail et de contribuer à la formation des auditeurs débutants, nous proposons que le manuel d'audit soit finalisé dans les brefs délais.

6.7.2.3. Référencer les papiers et les dossiers de travail

Le papier de travail est l'outil principal de l'auditeur, c'est un support obligatoire sur lequel tous les constats doivent être écrits lors des investigations. Il serait souhaitable que les papiers de travail soient référencés. Chaque papier de travail doit donc avoir un numéro de référence pour permettre le croisement avec les documents correspondants du dossier d'audit. (c'est le cross référencement).

6.7.3. Recommandations par rapport aux prestations du DAI

Nos recommandations à ce niveau concernent la démarche méthodologique de conduite des missions d'audit, les techniques et outils d'audit et la compétence des auditeurs.

6.7.3.1. Nouvelles approches dans la conduite des missions

Eu égard aux insuffisances relevées et en vue de professionnaliser les travaux des auditeurs du DAI de la LONASE, nous recommandons que les différentes missions soient conduites de la façon suivante.

6.7.3.1.1. Phase de planification

Dans la logique professionnelle, toute mission d'audit commence par une prise de connaissance de l'entité à auditer. Ainsi les missions d'audit de la LONASE commenceront par une collecte et une analyse des documents relatifs à la structure à auditer afin d'orienter les travaux une fois sur le terrain. La phase de planification étant la phase qui conditionne la réussite d'une mission d'audit, elle devrait être menée avec toute la rigueur nécessaire. A cet effet nous proposons pour cette phase la démarche suivante :

- organiser et réaliser la prise de connaissance préalable de la structure à auditer ;
- organiser et réaliser la prise de connaissance du sujet objet de l'audit ;
- décomposer le sujet de la mission en objets auditables ;
- élaborer un plan d'approche qui permettrait de définir un référentiel de l'analyse des risques. Cette analyse sera matérialisée par l'établissement d'un Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (TFfA) suivant le modèle ci-dessous :

Tableau 8 : Modèle du Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (TFfA)

| Domaine/ Opération | Objectifs | Risques | POCA/ Indicateurs et indices | Opinion | | | Commentaire |
|-----------------------|-----------|---------|------------------------------------|---------|-------------|--------------------|-------------|
| | | | | F/f | Conséquence | Degré de confiance | |
| | | | | | | | |

POCA : Pratiques d'organisation Communément Adoptées

Source : LEMANT (1995 :65)

- partir des conclusions du TFfa hiérarchisées en fonction des risques, de leurs conséquences et du degré de confiance du chef de mission pour élaborer le rapport d'orientation. Ce dernier devra permettre de définir les axes d'intervention de la mission et ses limites et donc aider à l'établissement du plan de vérification.

6.7.3.1.2. Phase d'accomplissement

Pour la phase d'exécution, nous recommandons que les différents dysfonctionnements relevés soient systématiquement documentés sous la forme de FRAP, approuvées par le chef de mission. Ce dernier veillera à ce qu'elles soient validées avec les audités concernés au fur

et à mesure de l'exécution du travail. Ceci contribuerait à améliorer la qualité de la communication avec les audités et à formuler des recommandations appropriées. En outre, le regroupement des FRAP et des papiers de travail faciliterait la constitution des dossiers de mission.

6.7.3.1.3. Phase de communication

Nous recommandons que la phase de communication débute par une réunion de synthèse interne entre auditeurs pour partager les informations, apporter des éclaircissements et décider du contenu du rapport. Il serait souhaitable que les auditeurs du DAI mettent en œuvre les tâches ci-après :

- la rédaction du projet de rapport d'audit à partir des FRAP en hiérarchisant les problèmes rencontrés. Ce projet qui constitue l'élément déterminant de la réunion de clôture devra être validé par les audités ;
- la tenue d'une réunion de clôture qui devra regrouper les mêmes participants que celle de la réunion d'ouverture. Son objet devra être la validation du projet de rapport ;
- l'élaboration du rapport d'audit définitif et sa validation à l'interne ;
- la diffusion du rapport d'audit.

6.7.3.2. Techniques et outils d'audit

Pour une meilleure compréhension des structures et des processus audités, nous recommandons aux auditeurs l'utilisation des outils techniques d'audit que sont :

- le diagramme de circulation des documents ou flow chart : il sera utilisé lors de la prise de connaissance du domaine audité. L'élaboration du diagramme de circulation facilitera aux auditeurs la découverte du domaine audité. Il leur permettra également de mettre en évidence les faiblesses du contrôle interne.
- la grille de séparation des tâches : cet outil sera utilisé lors de la phase d'accomplissement afin de permettre aux auditeurs de rechercher les preuves de faiblesses du contrôle interne. Elle servira aussi au niveau de la phase de communication afin de fonder les recommandations concernant une meilleure utilisation des moyens humains.

Pour faciliter l'application de ces recommandations, il conviendrait de les insérer dans un plan de mise en œuvre.

6.8. Plan de mise en œuvre

Pour permettre une mise en œuvre efficace des recommandations formulées, nous avons jugé important de joindre à ces recommandations un plan de mise en œuvre afin d'indiquer de façon claire la périodicité et les différents acteurs des nouvelles mesures à prendre.

Tableau 9 : Plan de mise en œuvre

| Recommandations | Acteurs | Délais | Commentaires |
|--|---|---------------|--|
| Elargir le champ d'intervention de l'audit interne | Direction Générale en collaboration avec le DAIQ | De 1 à 4 mois | La DAIQ devrait élargir ses activités en effectuant dès que besoin sera des missions d'audit de la stratégie et d'audit de management. |
| Mettre en place un comité d'audit et lui rattacher le DAIQ | Direction Générale Conseil d'Administration (CA) | De 1 à 6 mois | La DG en collaboration avec le CA doit constituer un comité d'audit composé au moins de 2/3 des administrateurs de la LONASE et disposant des connaissances financières avérées. |
| Finaliser le manuel d'audit interne | DAI | Immédiate | Le DAI doit finaliser son manuel d'audit car il constitue un élément important du contrôle interne de l'audit interne. |
| Diffuser la charte d'audit à l'ensemble du personnel | DAIQ / DAI | Immédiate | Mieux qu'un simple envoi de courrier le DAI doit procéder à des réunions explicatives sur la charte qui permettront de répondre aux différentes questions et donc d'éviter dans l'œuf toute erreur d'interprétation. |

| | | | |
|--|-----|--|---|
| Adopter une nouvelle méthodologie de conduite des missions d'audit interne | DAI | Au cours des prochaines missions d'audit | Le DAI doit veiller à l'application de la nouvelle méthodologie proposée dès les prochaines missions car celle-ci intègre les exigences du RPAI sur la méthodologie. |
| Utiliser tous les outils et techniques d'audit | DAI | Au cours des prochaines missions | Le DAI doit veiller à ce que, pour les prochaines missions les outils comme la grille de séparation des tâches et les flow chart soient utilisés car apportant des éclaircissements sur des aspects précis. |
| Respecter les règles de communication des résultats | DAI | Au cours des prochaines missions | Les nouveaux rapports de mission devront indiquer les normes utilisées et celles non prises en compte |

Source : Nous-mêmes

Conclusion

Le chapitre précédent nous a permis de procéder à l'évaluation du DAI de la LONASE. Ainsi, conformément au modèle d'analyse établi, chaque variable a fait objet d'une évaluation au terme de laquelle les forces et les insuffisances sont mises en exergue. Aussi, il nous a permis de mesurer la performance du DAI à partir de quelques indicateurs de qualité et d'activité. Nous retenons que des efforts sont faits pour assurer le professionnalisme du département néanmoins certaines insuffisances ont été identifiées.

Conclusion de la deuxième partie

Au terme de cette deuxième partie de notre étude, nous retenons que la pratique de l'audit interne à la LONASE est en phase sur certains points avec les exigences du RPAI. Toutefois, on note quelques insuffisances qu'il urge de corriger par la mise en œuvre des recommandations émises. La responsabilité du suivi du plan d'action revient au DAI qui se chargera à ce effet de veiller au respect du chronogramme en informant qui de droit de son état d'exécution.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

La recherche de solutions aux dysfonctionnements que connaissait la LONASE a emmené les nouvelles autorités à mettre en place une Direction de l'Audit Interne et de la Qualité. Cet acte conforte le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gestion des entreprises. Cette amélioration s'opère par l'évaluation du contrôle interne par l'audit interne afin d'identifier et d'apporter une solution aux risques encourus par l'entreprise.

Pour s'assurer que la mise en place d'un service d'audit interne sera source de valeur ajoutée, les normes pour la pratique professionnelle exigent que des revues d'assurances qualité soient réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiée et indépendants extérieurs à l'organisation. Ces évaluations permettent d'apprécier l'adéquation de la fonction aux normes et rentrent dans le cadre des exigences de pilotage et de contrôle définis par le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne.

Nous avons essayé dans le cadre de notre mémoire d'évaluer le Département de l'Audit Interne de la LONASE. Pour ce faire, nous avons effectué dans un premier temps, une revue de littérature qui nous a permis de définir les variables à diagnostiquer. Dans un second temps, nous avons présenté la pratique de l'audit interne à la LONASE afin de garantir la pertinence de notre évaluation.

Cette évaluation nous a permis d'identifier les forces et les faiblesses liées à la pratique de l'audit interne à la LONASE. Ainsi, nous notons :

- au plan des forces une reconnaissance de la nécessité de la fonction d'audit interne, un bon positionnement hiérarchique de la structure avec l'appui nécessaire de la direction générale. A cela, il faut ajouter l'existence de tous les moyens recommandés par le RPAI au niveau du DAI, une participation du DAI au processus de management des risques, de gouvernement d'entreprise, une coordination avec les commissaires aux comptes.
- Au plan des faiblesses, nous relevons essentiellement une vision restrictive de la fonction d'audit interne avec une limitation de son champ d'intervention, des insuffisances majeures dans la conduite des missions et l'utilisation des outils et techniques d'audit.

Eu égard aux insuffisances relevées et afin d'améliorer son efficacité et contribuer à la création de la valeur ajoutée, le Département de l'Audit Interne devrait prioritairement :

- élargir son champ d'intervention ;
- s'appropriier la démarche méthodologique exposée dans la revue de littérature ;
- s'appropriier l'utilisation de tous les outils et techniques d'audit développés dans la revue de littérature ;
- diffuser la charte d'audit interne ;
- renforcer le contrôle qualité.

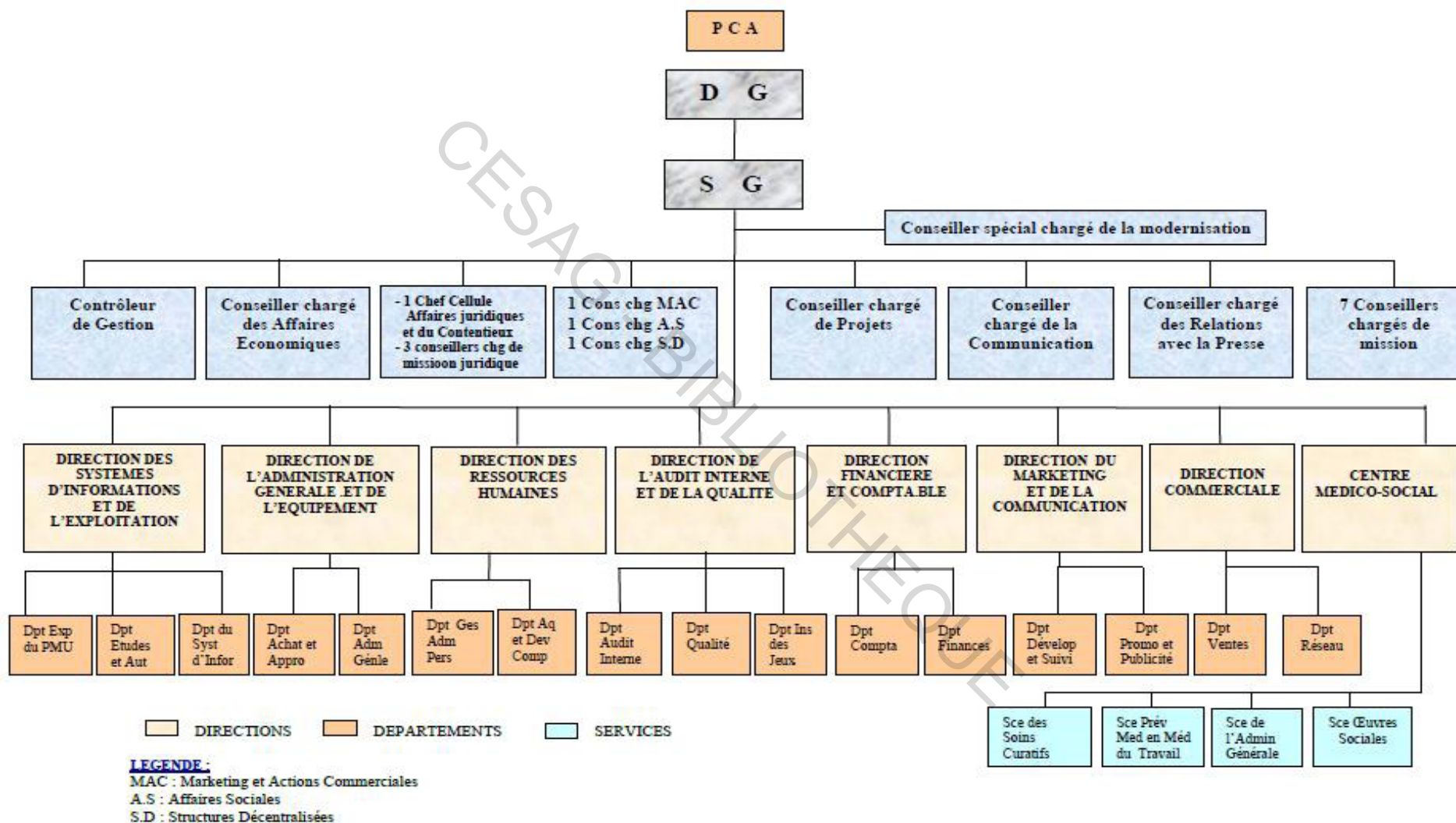
La mise en œuvre de ces recommandations permettra au département de l'audit interne de la LONASE d'apporter sa contribution à la performance de l'institution.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Organigramme de la LONASE



Annexe 2 : Guide d'entretien avec le directeur de l'audit

A- Exigence de prestation

❖ Le service d'audit interne

- 1-) Quel est le rattachement hiérarchique de votre service ?
- 2-) Le service d'audit interne dispose-t-il d'une charte ? , si oui les missions du service sont-elles clairement mentionnées ? Est-elle approuvée par le comité d'audit (ou le conseil) ?
- 3-) Subissez-vous des ingérences dans la définition de votre champ d'intervention, dans la réalisation de vos travaux, dans la communication de vos résultats ?

❖ Les auditeurs internes

- 4-) Disposez-vous d'un code de déontologie ?
- 5-) Quels sont les principes qui y figurent ? Est-il respecté par les auditeurs ?
- 6-) Les auditeurs internes sont-ils objectifs dans la réalisation de leur mission ?
- 7-) Le niveau de formation de l'ensemble des auditeurs peut-il leur permettre d'exercer les fonctions d'auditeur avec efficacité ?
- 8-) Existe-t-il des programmes de formation professionnelle continue ? Si oui, l'efficacité de ces formations est-elle évaluée ?

❖ Nature et planification des travaux de l'audit interne

- 9-) Les auditeurs apportent-ils à leur travail toute la diligence nécessaire et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur raisonnablement averti et compétent ? De quelle façon ?
- 10-) Procédez-vous à l'évaluation du processus de contrôle et du processus de management des risques ?
- 11-) Contribuez-vous au processus de gouvernement d'entreprise ? Si oui, comment ?

12-) Etablissez-vous un plan annuel ou pluriannuel des missions d'audit ? si oui est-il fondé sur les risques ? fait-il objet de communication à la direction générale pour examen et approbation ?

❖ **La réalisation des missions d'audit**

13-) Pouvez-vous nous décrire le déroulement de vos missions d'audit ?

14-) Quels sont les outils et techniques que vous utilisez à chaque étape ?

15-) Comment se fait la composition des équipes ?

16-) L'accès au dossier de la mission est-il contrôlé ?

17-) Pouvez-vous nous donner les réalisations effectuées au cours de cette année ?

❖ **La surveillance des actions de progrès**

18-) A qui communiquez-vous, vos rapport ?

19-) Avez-vous un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management ?

20-) Y a-t-il une coordination entre votre service et les commissaires aux comptes ?

B- Exigence de moyens

21-) Disposez-vous d'un manuel d'audit ?

22-) Disposez-vous d'une cartographie des risques ? si oui, est-elle régulièrement mise à jour ?

23-) Y a-t-il un manuel de procédures ?

24-) Avez-vous des dossiers et papiers de travail ?

25-) De quelles ressources (humaines, financières, logistiques) dispose le service pour la réalisation de ses missions ? Jugez-vous, ces ressources adéquates et suffisantes ?

C- Exigences de pilotage et de contrôle

25-) Les missions font-elles objet d'une supervision appropriée ? Si oui, la preuve de cette supervision est-elle documentée dans les papiers de travail ?

26-) Avez-vous un programme d'assurance et d'amélioration qualité ?

27-) Respectez-vous toutes les normes lors de la réalisation de vos missions ? si non, indiquez-vous dans vos rapports les normes qui n'ont pas été entièrement respectées ?

28-) A quelle sorte de contrainte faites-vous face ?

29-) Quelles sont les difficultés que vous rencontrez dans l'exercice de votre mission ?

RESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3 : Questionnaire adressé aux directeurs opérationnels

1- Que pensez-vous du rôle de l'audit interne ?

- Conseiller la direction ?
- Appuyer les différents responsables ?
- Prévenir et détecter les fraudes ?
- Evaluer le contrôle interne notamment les procédures ?

2- Avez-vous connaissance de l'existence d'une charte d'audit interne ?

Oui Non

3- Votre service a-t-il déjà fait objet de mission d'audit interne ?

Oui Non

4- Avez-vous été prévenu de la réalisation de la mission ?

Oui Non

5- Les objectifs de la mission et l'importance de l'audit interne pour votre structure vous ont-ils été présentés au début de la mission ?

Oui Non

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

Oui Non

7- Comment appréciez-vous le comportement des auditeurs au cours de la mission ?

- courtois
- arrogant
- autres (préciser)

8- Le traitement des informations par les auditeurs vous paraît-il pertinent ?

Oui Non

9- Un projet de rapport vous a-t-il été présenté à la fin de la mission ?

Oui Non

10- Vos avis ont-ils été pris en compte avant l'établissement du rapport définitif ?

Oui Non

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

Oui Non

12- Avez-vous reçu une copie du rapport ?

Oui Non

13- Les recommandations formulées par les auditeurs vous paraissent –elles pertinentes et réalisables ?

Oui

Non

14- Pensez-vous que la mise en œuvre des recommandations vous apportera une maîtrise de votre activité ?

Oui

Non

15- Etes-vous satisfait de l'apport de l'audit pour votre service ?

Oui

Non

16- Comment qualifiez-vous cet apport :

.....
.....

17- L'audit interne vous apporte-il une meilleure connaissance des procédures de votre entité ?

Oui

Non

18- L'audit interne vous permet-il d'avoir une meilleure connaissance du fonctionnement de l'entreprise ?

Oui

Non

19- La mise en œuvre de ces recommandations vous a-t-il permis d'avoir une grande maîtrise de votre activité ?

Oui

Non

20- Quelles sont vos suggestions pour la pratique de l'audit interne à la LONASE ?

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- 1- AFNOR (2009), *FD ISO guide 73 : management du risque – Vocabulaire*, Edition AFNOR, Paris, 15 Pages.
- 2- BARBIER Etienne (1996), *L'audit interne : permanence et actualité*, Edition d'organisation, paris, 211 Pages.
- 3- BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne : enjeux et pratique à l'international*, Edition d'organisation, Paris, 320 Pages.
- 4- CABANE Pierre (2013), *Manuel de gouvernance d'entreprise : mission et fonctionnement des conseils, meilleures pratiques de gouvernance, rôle des administrateurs*, Edition Eyrolles, Paris, 251 Pages.
- 5- COLLINS Lionel & VALIN Gérard (1992), *Audit et contrôle interne : aspect financiers, opérationnels et stratégiques*, 4^e édition, Edition Dalloz, 373Pages.
- 6- DAYAN Armand (2004), *Manuel de gestion, volume 1*, 2^e Edition, Edition Ellipses, Paris, 1088 Pages.
- 7- DE MARESCHAL Gilbert (2003), *La cartographie des risques*, Edition AFNOR, Paris, 45 Pages.
- 8- GERBIER Alain (1996), *La charte d'audit support d'une légitimité*, Edition IFACI, Paris, 177 Pages.
- 9- IFACI (2001), *Evaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne: un cadre de référence*, Edition IFACI, Paris, 45 Pages.
- 10- IFACI (2007), *Référentiel Professionnel de l'audit interne*, Edition IFACI certification, 27 Pages.
- 11- IFACI (2009), *Enquête sur les pratiques de l'audit et du contrôle interne en France*, Edition IFACI, Paris 108Pages.
- 12- IFACI (2013), *Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne*, Edition IFACI, Paris, 239 Pages.
- 13- IFACI, Price Water House Coopers, LANDWELL & Associés (2005), *Le management des risques de l'entreprise : cadre de référence-techniques d'application*, Edition d'organisation, Paris, 338 Pages.
- 14- JORAS Michel (1996), *Les fondamentaux de l'audit*, Edition Préventique, Bordeaux, 99 Pages.
- 15- LEMANT Olivier (1995), *La conduite d'une mission d'audit interne*, Edition Dunod 2^e édition, Paris, 279 Pages.

- 16- LEMANT olivier (1999), *Créer, organiser et développer l'audit interne*, Edition Maxima, Paris, 177 Pages.
- 17- LEMANT Olivier (1995), *La direction d'un service d'audit interne*, Edition IFACI, Paris, 185 Pages.
- 18- MIKOL Alain (1999), *Les audits financiers*, Edition d'organisation, Paris, 198 Pages.
- 19- MITONNEAU Henri (1994), *Réussir l'audit qualité*, 2^e édition, Edition afnor, Paris, 283 Pages.
- 20- MOUGIN Yvon (2008), *Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD*, Edition AFNOR, Paris, 247 Pages.
- 21- OBERT Robert & Marie-Pierre MAIRESSE AL (2009), *Comptabilité et audit: manuel et application*, Edition Dunod, Paris, 625 Pages.
- 22- OHADA (2000), *Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique*, 30 Pages.
- 23- OUANICHE Mikael (2009), *La fraude dans l'entreprise : comment la prévenir, la détecter et la combattre*, Edition Maxima, Paris, 221 Pages.
- 24- PIGE Benoit (2001), *Audit et contrôle interne*, 2^{ème} édition, Edition EMS, Paris, 216 Pages.
- 25- RENARD Jacques (2003), *L'audit interne : ce qui fait débat*, Edition Maxima, Paris 267 Pages.
- 26- RENARD Jacques (2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6^e édition, Edition d'organisation, Paris, 479 Pages.
- 27- RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^e édition, Edition d'organisation, Paris, 469 Pages.
- 28- RENARD Jacques (2012), *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Edition Eyrolles, Paris, 240 Pages.
- 29- RENARD Jacques et Sophie NUSSBAUMER (2011), *Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration*, Edition d'organisation, Paris, 231 Pages.
- 30- SARDI Antoine, (2002), *Audit et contrôle interne bancaire*, 1^{ère} édition, édition AFGES, Paris, 1093 Pages.
- 31- SCHICK Pierre (2007), *Mémento d'audit interne*, Edition Dunod, Paris, 215 Pages.
- 32- SCHICK Pierre, VERA Jacques, BOURROUILH-PAREGE (2010), *Audit interne et référentiel des risques*, Edition Dunod, Paris, 339 Pages.

- 33- SELMER Caroline (2006), *Toute la fonction finance*, Edition Dunod, Paris, 423 Pages.
- 34- SENO Bernard, GILLET – GOINARD Florence (2000), *La qualité, simple et efficace : à l'attention des managers*, édition ESF, Paris, 124 Pages.
- 35- VALIN Gérard, GAVANOU Jean-François, GUTTMAN Catherine (2006), *Auditor, Controlor*, Edition Dunod, Paris, 457 Pages.

Revues

- 36- BERGERET Florence (2006), L'évaluation externe en 16 questions, *Revue Française de l'Audit Interne*, (N°179) : 11-16.
- 37- CARGOU Claude (2006), Les différents acteurs du contrôle interne, *Revue Française de l'Audit Interne*, (N°182) : 3.
- 38- DE ARAUJA Patrick (2008), Pourquoi, comment, suivre la mise en œuvre des recommandations d'audit, *Revue française de l'audit interne*, (N°188) : 6-12.
- 39- DUMONT Philippe (2007), Les perspectives de l'audit interne conduisent à la diversité du recrutement et des profils, *Revue Française de l'Audit Interne* (N°187) : 24-30.
- 40- GAUTIER Eric (2002), Le professionnalisme de l'auditeur interne, *Revue Française de l'Audit Interne* (N°159) : 24.
- 41- Ki-ZERBO Béatrice (2009), le suivi des recommandations, véritable enjeu d'une mission d'audit, *Revue Française de l'Audit Interne*, Fiche technique N° 24 : 33-39.
- 42- ROUFF Jean-Loup (2002), Les outils de l'audit, *Revue Française de l'Audit Interne*, (N°158) : 6.
- 43- VAURS Louis (2000), La nouvelle définition tire l'audit interne vers le haut, *Revue française de l'audit interne*, (N° 147) : 42.
- 44- VAURS Louis (2002), L'audit interne : une profession au service des organisations, *Revue Politique et Management Public*, volume 20, (N°3) :12-15.

Sources internet

- 45- IFACI (2013), Le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne, <http://www.ifaci.com/certification/le-rpai-53.html>.
- 46- IFACI (2013), Les avantages de la certification IFACI, <http://www.ifaci.com/certification/les-avantages-de-la-certification-54.html>.
- 47- IFACI (1998), L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes, http://www.ifaci.com/uploads/ifaci/bib_en_ligne/prise_de_position_externalisation_sept.98_1.pdf.
- 48- IFACI (2010), Prise de position pour un urbanisme du contrôle interne efficient, http://www.ifaci.com/uploads/ifaci/bib_en_ligne/prise_de_position_pour_un_urbanisme_du_ci_efficient_banque_avril_2010_1.pdf.