



**Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion**

**Institut Supérieur de  
Comptabilité, de Banque et de  
Finance  
(ISCBF)**

**Diplôme d'Etudes Supérieures  
Spécialisées en Audit et Contrôle  
de Gestion**

**Promotion 24  
(2012-2013)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**CONCEPTION D'UN SERVICE D'AUDIT  
INTERNE D'UNE ONG : CAS DE L'ONG  
KARKARA NIGER**

**Présenté par :**

**Dirigé par :**

**Mr. Elh. Adamou Maman Misbahou**

**Mr. Issiaka ALI SAMBA  
Chargé des études Direction  
Recherche et Consultance  
CESAG**

**OCTOBRE 2013**

## DEDICACE

Je dédie ce mémoire à Allah le tout puissant pour sa miséricorde, sa grâce, sa bénédiction.

A tous mes parents, pour les énormes sacrifices consentis qui m'ont permis d'être ce que je suis aujourd'hui.

A ma chère épouse, pour toute l'attention, l'affection et l'amour qu'elle m'a toujours apportés.

A tous les enfants et les membres de ma famille, mes amis vous avez été privés de notre affection pendant une année durant. Nous en sommes très peiné chers enfants, chers frères ce travail est pour vous une épreuve.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENTS

Au terme de cette formation, je tiens à présenter particulièrement mes remerciements à l'autorité de l'ONG karkara, Monsieur **Baré Amadou cheffou**, secrétaire exécutif et Mr **Moussa Abdou** coordonnateur antenne Karkara Zinder pour leurs disponibilité et soutien.

Nos remerciements vont également à l'endroit de :

- monsieur **Issiaka ALI SAMBA** Chargés des Etudes à la Direction de la recherche et de la consultance au CESAG, Directeur du présent mémoire, pour avoir accepté de diriger ce travail malgré ses multiples occupations, pour ses sages conseils et pour sa contribution directe à la rédaction de ce document. Toutes mes très vives gratitudees ;
- monsieur **Moussa YAZI**, Directeur de l'ISCBF, pour ses précieux conseils, sa rigueur dans le travail et surtout la qualité de ses enseignements. Mes hommages Monsieur.

Enfin, nous formulons nos sincères remerciements à :

- monsieur le Directeur Général du CESAG, au personnel de l'ISCBF, au personnel de la bibliothèque et à tout le corps professoral du CESAG pour la qualité de la formation reçue.
- tout le personnel de l'ONG karkara ;
- tous mes amis et toutes leurs familles respectives, pour le soutien multidimensionnel ;
- la 24<sup>ème</sup> promotion du DESS audit et contrôle de gestion pour les échanges d'idées et les encouragements et pour les meilleurs moments passés ensemble, weldone ;
- tous ceux dont les noms ne figurent pas, qu'ils trouvent en ce travail l'expression de ma gratitude.

## LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

- ARC : Association de recherche contre le cancer
- CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion.
- DAF : Direction des affaires administratives et Financières
- DESS : Diplôme d'Etudes supérieures spécialisées
- FAR : Feuille d'Analyse des Risque
- IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.
- IIA: Institute of Internal Auditors ( Institut International des Auditeurs )
- MPA : Mission, Pouvoirs et Responsabilités
- NMO : Normes de mise en œuvre
- ONG : Organisation non gouvernementale
- POCA : pratiques d'organisation communément admises
- QCI : Questionnaires du Contrôle Interne
- QPC : Questionnaire de Prise de Connaissance.

## LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

### LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Audit interne et contrôle de gestion .....	15
Tableau 2: Audit interne et Risk management .....	16
Tableau 3: Rattachement du service d'audit interne au PDG ou DG.....	53
Tableau 4: Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit .....	54
Tableau 5: Procédure de passation de marché de l'ONG karkara.....	70
Tableau 6: Tableau d'identification et d'analyse des risques opérationnels du processus .....	72
Tableau 7: Fiche de poste Responsable de service .....	79
Tableau 8: Fiche de poste Collaborateur .....	80
Tableau 9: Papier de travail.....	85

### LISTE DES FIGURES

Figure 1: Organigramme d'un SAI pratiquant l'audit centralisé avec spécialisation des auditeurs. ...	35
Figure 2: Organigramme des grandes entreprises qui pratiquent un audit centralisé sans spécialisation. .....	36
Figure 3: Organigramme d'une structure décentralisée .....	37
Figure 4: Organigramme d'une structure élémentaire. ....	38
Figure 5: Organigramme d'une structure simple. ....	39
Figure 6: Modèle d'analyse.....	57
Figure 7: L'organisation du service peut être schématisée à travers l'organigramme.....	67
Figure 8: Proposition d'organigramme du service d'audit interne l'ONG Karkara .....	81

## LISTE DES ANNEXES

Annexe 1: Règles de conduite.....	93
Annexe 2: Normes de qualification et de fonctionnement.....	94
Annexe 3: FICHE DE PROPOSITION DE MISSION D'AUDIT INTERNE.....	95
Annexe 4: Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes.....	96
Annexe 5: Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes.....	97
Annexe 6: Feuille de couverture (FDC).....	97
Annexe 7: Modèle de l'ordre de mission.....	98

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**TABLE DES MATIERES**

DEDICACE .....	i
REMERCIEMENTS.....	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS .....	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES .....	iv
LISTE DES TABLEAUX.....	iv
LISTE DES FIGURES .....	iv
LISTE DES ANNEXES .....	v
TABLE DES MATIERES .....	vi
INTRODUCTION GENERALE .....	1
PREMIERE PARTIE : Cadre Théorique de l'Etude .....	7
Chapitre 1 : Approche conceptuelle de l'audit interne .....	8
1.1 Définitions de l'audit interne .....	8
1.2 Objectifs et missions de l'Audit Interne.....	10
1.2.1 Objectif de l'audit interne .....	10
1.2.2 Missions de l'audit interne.....	13
1.2.3 Missions connexes à l'audit interne.....	14
1.2.4 Contrôle interne .....	18
1.2 Organisation de la fonction d'audit interne .....	19
1.3.1 Les normes.....	19
1.3.2 Le code de déontologie .....	20
1.3.3 Gestion de l'audit interne.....	23
1.3.4 Fonctionnement d'un service d'audit interne.....	24
1.3.4.1 La planification .....	24
1.3.4.2 La conduite d'une mission d'audit interne.....	25
1.3.4.3 La réunion de clôture .....	30
1.3.4.4 Le rapport d'audit interne. ....	30
1.3.4.6 Evaluation des résultats des missions d'audit interne. ....	31
1.3.5 L'évaluation des missions reposant sur des indicateurs quantitatifs.....	31
1.3.6 La gestion des ressources humaines.....	32
1.3.7 Les contraintes de l'audit interne.....	33
Chapitre 2 : Les contingences de l'audit interne.....	34
2.1 Déterminant de l'audit interne.....	34
2.1.1 Le cas des grands groupes.....	34
2.1.2 Cas des organisations moyennes.....	38
2.2 Les auditeurs internes. ....	39

2.2.1 Le recrutement en interne .....	40
2.2.2 Le recrutement en externe.....	40
2.2.3 Les attributions.....	40
2.3 Les outils de l'audit interne .....	41
2.3.1 La charte d'audit interne .....	41
2.3.2 Le manuel d'Audit Interne.....	42
2.3.3 Le plan d'audit .....	43
2.3.4 Le manuel de procédures .....	44
2.3.5 La cartographie de risque.....	45
2.4 Les Moyens et outils d'un service d'Audit Interne .....	46
2.4.1 Les outils.....	46
2.4.2 Les moyens techniques .....	50
2.4.3 Les moyens financiers.....	50
2.4.4 Les moyens humains.....	50
2.4.5 Le reporting.....	51
2.5 Positionnement de la fonction d'audit interne.....	51
2.5.1 Rattachement du service d'audit interne au PDG ou DG .....	51
2.5.2 Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit.....	53
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....	56
3.1 Modèle d'analyse .....	56
Source : Nous même .....	57
3.2 La méthode de collecte des données.....	57
3.3 La collecte documentaire .....	57
3.4 Les entretiens ou interviews.....	58
3.5 Le questionnaire de contrôle interne .....	58
3.6 Le tableau de risques .....	59
3.7 Les outils de validation .....	59
3.7.1 L'observation physique.....	59
3.7.2 Les tests d'existence ou de conformité .....	59
3.8 Méthodes d'analyse des données .....	59
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	61
Chapitre 4 : Présentation de l'ONG Karkara.....	63
4.1 La vision de l'ONG Karkara .....	63
4.2 Missions .....	64
4.3 Les buts de l'ONG Karkara.....	64
4.4 Fonctionnement.....	66
L'Assemblée Générale a pour missions : .....	66

Chapitre 5 : Description et analyse du système de contrôle existant.....	69
5.1 Le contrôle interne à l'ONG Karkara.....	69
5.2 Description de la procédure de passation de marché .....	69
5.3 Identification et analyse des risques.....	71
Chapitre 6 : Conception d'une structure d'audit interne à l'ONG Karkara .....	74
6.1 Les attentes de l'ONG.....	74
6.2 Le cadre de référence .....	74
6.2.1 Les responsabilités du service d'audit interne .....	74
6.2.2 Le code de déontologie .....	74
6.2.3 Les normes.....	75
6.3 Les missions et les objectifs du service d'audit interne .....	75
6.3.1 Les missions.....	76
6.3.2 Les objectifs.....	77
6.4 Structure organisationnelle.....	77
6.4.1 Rattachement de l'audit interne .....	77
6.4.2 Déontologie des auditeurs.....	78
6.4.3 Missions et Attributions du Service d'Audit Interne .....	78
6.4.4 Missions assignées à l'audit interne.....	78
6.4.5 Fiche de poste .....	79
6.5 Autres aspects organisationnels .....	82
6.5.1 Les recrutements .....	82
6.5.2 Le recrutement d'un assistant .....	82
6.5.3 La formation.....	82
6.6 Les outils et les moyens du service audit interne.....	83
6.6.1 La charte d'audit interne .....	83
6.6.1.1 Indépendance .....	83
6.6.1.2 Champ d'activité.....	83
6.6.1.3 Les missions du service audit interne .....	83
6.6.2 Gestion, effectifs et formation .....	84
6.6.3 Modalités d'intervention.....	84
6.6.4 Plan d'actions.....	84
6.6.5 Elaboration du manuel d'audit.....	84
6.6.6 Le papier de travail .....	85
6.7 Les moyens.....	86
6.8 Recommandations et Perspectives de mise en œuvre des recommandations .....	87
6.8.1 Recommandations.....	87
6.8.2 Perspectives de mise en œuvre des recommandations.....	88

CONCLUSION GENERALE.....	90
ANNEXES.....	92
BIBLIOGRAPHIE.....	101

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**INTRODUCTION GENERALE**

A travers ses activités, chaque entité poursuit un certain nombre d'objectifs. Leurs réalisations intéressent non seulement ceux qui interviennent directement ou indirectement dans sa gestion, mais également ceux qui, d'une manière ou d'une autre, contribuent à son financement ou sont intéressés par ses performances. Il s'agit notamment :

- des dirigeants de l'organisation qui ont besoin d'informations pour gérer au mieux ses activités ;
- de ses propriétaires (actionnaires, associés, etc.), qui, souvent éloignés de la conduite des affaires, sont désireux d'obtenir des informations sur les résultats et sur l'évolution de la situation financière ;
- et enfin des tiers qui, en tant que bailleurs de fonds, Etat, clients, fournisseurs, etc., traitent avec l'organisation et s'y intéressent.

Le succès des ONG réside souvent dans le fait qu'elles interviennent sur des thématiques où la démarche éthique mise en avant est très significative. Elles s'engagent à mettre en œuvre des moyens cohérents avec l'objectif qu'elles poursuivent dont une gouvernance associative permettant aux animateurs de l'association de participer de manière démocratique et transparente aux choix de l'ONG et amenant une contribution active des partenaires.

Bien qu'elles ne constituent pas un bloc homogène, des enjeux communs apparaissent néanmoins : l'accès au financement et à la professionnalisation. Les ONG cherchent à capter des ressources privées et publiques sur un marché désormais très concurrentiel et adoptent des stratégies variées de positionnement face aux financements. Elles recourent aux fonds publics dans le cadre d'interaction et de partenariats avec les grands bailleurs publics nationaux et internationaux qui transforment leurs pratiques.

Comme toute organisation recevant des fonds, les ONG sont contrôlées. Puisqu'elles recourent à la générosité du public et au regard des risques inhérents aux activités, il est justifié de s'assurer que l'argent collecté est dépensé selon les souhaits des donateurs afin de maintenir leur confiance. Depuis une dizaine d'années, certaines ONG disposent de moyens de financement très importants, utilisent des techniques de collecte de fonds à grande échelle et d'importants concours publics. Certains événements récents, comme le scandale de l'ARC et la faillite d'équilibre ont également incité les bailleurs de fonds à demander des explications sur l'utilisation de leur contribution. Alors la thématique de la nécessité de surveiller l'usage des fonds des associations devient de plus en plus d'actualité. C'est dans ce contexte que la notion d'audit interne devient de plus en plus nécessaire. Au-delà de ses attributions traditionnelles de revue de conformité et de prévention de la fraude

le champ de l'audit interne s'élargit à l'identification et au contrôle de risques de l'organisation (risques liés aux processus opérationnels, aux projets, aux technologies de l'information...).

Au Niger l'avènement de la démocratie qui a permis l'émergence de la société civile s'est traduite par la création des organisations non gouvernementales qui interviennent dans tous les secteurs sociaux économiques de base.

Aujourd'hui, les dispositifs de contrôles s'appliquent et se diffusent dans tous les secteurs. Le contrôle interne destiné à assurer le bon fonctionnement du dispositif organisationnel n'est plus en adéquation avec les dispositifs utilisés par les ONG. C'est dans ce cadre qu'apparaît la pertinence de la création d'un service d'audit interne au sein de toute organisation qui se veut performante. Cette option peut être une exigence des bailleurs de fonds ou une conviction de l'équipe dirigeante qui pour atteindre leurs objectifs, veut avoir des nouveaux instruments de gestion. Gérer une organisation c'est prendre en compte tous les paramètres susceptibles d'agir sur son fonctionnement. L'audit serait alors une nécessité s'imposant grâce à ses qualités intrinsèques de neutralité et d'efficacité.

L'ONG KARKARA est une organisation nationale qui, dans le cadre de ses activités s'est donnée la mission d'appuyer les communautés à concrétiser leurs initiatives locales dans le but de se doter des moyens d'existence durables et maîtrisables par les communautés elles-mêmes. Elle opère dans toutes les régions du Niger avec un secrétariat exécutif qui se trouve à Niamey la capitale.

Malgré la place que l'ONG occupe sur l'échiquier national et l'effort qu'elle déploie pour maintenir la confiance des donateurs des insuffisances existent encore.

Ces insuffisances peuvent être la résultante des imperfections suivantes:

- l'inadéquation du manuel de procédures aux activités spécifiques de l'ONG ;
- le manque de suivi des procédures mises en place ;
- le manque de ressources humaines qualifiées ;
- le manque de motivation du personnel ;
- l'inadaptation des outils de gestion.

Ces insuffisances auront pour conséquences :

- la non production dans les délais raisonnables des informations de gestion ;

- l'élaboration des différents processus sans prise en compte suffisante des besoins du service ; l'enregistrement des opérations non éligibles ;
- la production des états financiers incomplets ;
- la non détection des erreurs ;
- la production des informations non fiables ;
- le sentiment de frustration du personnel non promu.

L'ONG Karkara étant une structure en pleine expansion doit :

- adapter son manuel de procédures aux réalités qu'elle vit dans le cadre de ses activités;
- se doter d'un service indépendant avec en charge le suivi ; le contrôle et l'application des procédures en vigueur ;
- adopter une politique de formation en continue de son personnel.

L'option de l'audit interne qui est une fonction d'évaluation érigée au sein d'une organisation pourrait être nécessaire à l'ONG. A cet effet, les auditeurs internes examineront les différentes activités de l'organisation, évalueront les risques et le dispositif mis en place pour les maîtriser, s'assureront de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et feront toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité.

De ce fait la question est de savoir comment concevoir un service d'audit interne au sein de l'ONG ?

Avant de passer à la conception du service d'audit interne nous devons répondre aux questions suivantes :

- qu'est-ce que l'audit interne ?
- quelles sont les attributions et les missions d'un service d'audit interne ?
- comment le positionner par rapport au contrôle interne et à la maîtrise des risques ?
- comment doit-on organiser le service d'audit interne au sein de l'ONG ?

- quels en sont les avantages fonction d'audit interne au sein d'une organisation ?
- quels sont ses outils et ses moyens ?

L'objectif principal est de concevoir un service d'audit interne qui sera adapté à l'ONG karkara au-delà du contrôle interne existant, d'où le choix du thème « conception d'un service d'audit interne d'une ONG : cas de Karkara Niger » tout en sachant que sa mise en œuvre relève de la responsabilité exclusive de l'autorité de l'ONG.

De façon spécifique, ce service permettra à l'institution de :

- s'assurer de la gestion de l'ensemble des procédures de l'organisation ;
- s'assurer du suivi de la mise en œuvre des procédures par tout le personnel ;
- s'assurer du suivi et de la mise à jour des procédures pour tenir compte de l'évolution du contexte interne et externe ;
- être conseillé sur les éventuelles améliorations.

L'audit interne étant un outil moderne de gestion est devenu un sujet d'actualité et nécessaire au bon fonctionnement de toute organisation qui veut satisfaire aux exigences d'une gestion moderne dans le cadre de la compétitivité accrue. C'est dans cette dynamique que nous espérons que cet outil sera d'une importance capitale à l'ONG et lui apportera une valeur ajoutée à l'amélioration de son fonctionnement.

L'objectif pour nous est d'apporter notre modeste contribution à l'amélioration de la gestion et au soutien de la croissance de l'ONG karkara en la dotant d'un mécanisme moderne de gestion. En tant qu'organisation poursuivant des objectifs dans un environnement économique et social en perpétuel changement l'intégration de cette nouvelle approche permettra à toutes les ONG en général et l'ONG KARKARA en particulier de découvrir l'importance de l'audit interne en matière d'outil de gestion qui reste méconnu jusque-là ou tarde à être appliqué.

Et en tant qu'auditeur stagiaire, ce travail nous permettra de mieux cerner les différents concepts qui seront abordés dans le processus de la conception du service d'audit interne.

Pour apporter des éléments de réponses à cette problématique, notre travail sera structuré en deux parties.

Une première partie ou revue de littérature nous édifiera sur les concepts nécessaires à la compréhension du sujet. Nous exposerons les aspects généraux de l'audit interne, le modèle d'analyse et la méthodologie de collecte des données.

Dans la deuxième partie qui constitue le cadre pratique relatif à la conception, nous procéderons à la présentation de l'entité, à la description et à l'analyse de l'existant et nous présenterons les résultats de la conception du service d'audit interne de l'ONG, les recommandations et les perspectives de mise en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE : Cadre Théorique de l'Etude**

## **Chapitre 1 : Approche conceptuelle de l'audit interne**

L'audit interne est une activité de contrôle et de conseil qui permet d'améliorer le fonctionnement et la performance d'une organisation : activité stratégique, l'audit interne est exercé à l'intérieur de l'organisation, même si le recours à des prestataires extérieurs est parfois nécessaire ; activité indépendante, l'audit interne est rattaché au niveau hiérarchique le plus élevé de l'organisation.

Centré sur les enjeux majeurs de l'organisation, ses missions "d'expression d'assurance" portent sur l'évaluation de l'ensemble des processus, fonctions et opérations de celle-ci et plus particulièrement sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise.

Son rôle de conseil auprès du (Top Management) et des directions opérationnelles et fonctionnelles, qui s'exerce dans le cadre de normes particulièrement exigeantes, contribue grandement à créer de la valeur ajoutée.

### **1.1 Définitions de l'audit interne**

L'audit interne est une fonction récente qui est née avec la crise de 1929 aux Etats-Unies et dans les années soixante en France. Nous devons d'ailleurs supposer que l'évolution continue son chemin. Raison pour laquelle, les définitions divergent selon les auteurs. L'audit interne signifie une démarche spécifique d'investigation et d'évaluation à partir d'un référentiel ; incluant un diagnostic et conduisant éventuellement à des recommandations Dayan (1999 : 83). Fondamentalement, l'audit est une démarche d'observation, d'analyse et d'interprétation. Ce terme était utilisé par les romains pour désigner le contrôle effectué au nom de l'empereur sur la gestion des activités des provinces récompensé par des primes il imposait aux responsables publics de réaliser un compte rendu de leurs activités devant une cour de justice. En France, il s'est illustré à travers la cour des comptes et l'Angleterre par un audit préalable au vote du budget.

Pour RAYMOND (2009 :56) « l'audit interne est un examen critique qui vise à s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont sous contrôle. Il apprécie le contrôle interne, pour voir si les procédures existent (audit organisationnel), si chacun fait le travail conformément aux procédures (audit de conformité) et si les procédures permettent d'obtenir les meilleurs résultats attendus (audit d'efficacité) ». Cette définition est

incomplète dans la mesure où elle ne met pas en exergue l'aspect conseil car après l'évaluation, il va falloir apporter un plus, une valeur ajoutée.

L'institute of Internal Auditors (IIA), dont l'une des missions est d'élaborer les normes et les pratiques professionnelles, a donné en 1999 une définition de l'audit interne, traduit par le conseil d'administration de l'IFACI, en 2000 en ces termes : « l'audit interne est une activité indépendante et objective, qui donne à une organisation, une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils, pour 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 son efficacité » (BERTIN, 2007 :20-21).

Pour SHICK (2010 :24), cette nouvelle définition de l'audit interne fait ressortir certains aspects relatifs à l'activité que sont : le contrôle et le conseil. En effet, à travers sa fonction de conseil, l'auditeur interne apporte ses compétences à l'organisation dans le but d'améliorer le fonctionnement et la performance de celle-ci. Il aide aussi à la résolution des problèmes de l'entité en apportant sa contribution au gouvernement d'entreprise. L'activité de conseil concerne la participation à des projets, le conseil en organisation et la formation. C'est une activité stratégique car elle est exercée à l'intérieur de l'entreprise même si le recours à des prestataires externes (cabinet d'audit) est parfois nécessaire et indispensable. Il a aussi une activité d'assurance car elle constitue un examen objectif d'éléments probants effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de management des risques, de contrôle ou de gouvernement d'entreprise. La principale activité d'assurance vise à évaluer le système de contrôle interne sur le processus opérationnels et ceux relatifs aux processus financiers et comptable.

De toutes ces définitions nous retenons celle de l'IIA parce qu'elle réunissait plus les contingences liées à la fonction de l'audit interne en terme de mission d'assurance et de conseil. C'est dans ce sens que RENARD disait (2010 : 73 ,74) « cette définition insiste fort justement sur l'idée d'indépendance et en cela elle s'ajuste exactement sur les normes » en mettant en exergue le mot « indépendance ». Elle élargit le rôle de l'auditeur interne en soulignant sa fonction de conseil. Il s'agit plus pour l'auditeur, d'apporter ses compétences, et d'aider à résoudre les problèmes. La définition va plus loin, en suggérant à l'auditeur, d'apporter sa contribution au gouvernement d'entreprise, et à tout le moins de participer à toutes les instances ayant à évoquer les risques de l'organisation auxquelles il appartient. Enfin on demande à l'auditeur une quasi certification sur le jugement qu'il porte, SCHIK &

al (2010 :24) complète en disant que son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer « les règles du jeu » du groupe et pratiquer les « R » : Rechercher, reconnaître et remédier aux faiblesses de l'organisation. Il l'aide à anticiper les problèmes et se place dans une démarche vertueuse d'amélioration continue.

## **1.2 Objectifs et missions de l'Audit Interne**

### **1.2.1 Objectif de l'audit interne**

Au préalable, il est nécessaire de préciser que l'audit interne intervient dans toutes les fonctions d'une organisation. Pour Lemant & Schick, (1990 :12) C'est une fonction indépendante dont l'objectif est d'examiner et d'évaluer les activités d'une organisation. L'audit interne vise à assister les membres d'une organisation dans l'exercice de leurs responsabilités. A cet effet, l'audit interne leur fournit des informations, analyses, évaluations, recommandations, conseils et commentaires pertinents sur les activités qu'il examine. L'audit interne a également pour objectif la promotion d'un contrôle interne efficace à un coût raisonnable. C'est donc une fonction d'assistance au management, car elle cherche à réduire ou même à supprimer les sources d'inefficacité dans une organisation. Il est concerné par toutes les phases de l'activité 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 examinées.

Parvenir à cet objectif final implique les activités qui suivent :

- examiner et apprécier la certitude, la suffisance et l'application des contrôles comptables, financiers et opérationnels et promouvoir un contrôle interne efficace à un coût raisonnable ;
- vérifier la conformité avec les politiques, les plans et les procédures établis ;
- vérifier à quel point les actifs de l'entité sont justifiés et préservés des pertes de toutes sortes ;
- vérifier l'exactitude des informations utilisées par la direction ;

- évaluer la qualité de l'action dans la mise à exécution des responsabilités assignées, recommander des améliorations opérationnelles (Collins & Valin, 1992 :23).

L'audit interne dans sa mission classique a pour objectif d'assurer et/ou veiller au bon déroulement et au respect des procédures et du système de contrôle interne dans une organisation. A travers ce rôle, Lemant (2002 :3) assimile l'auditeur à un médecin et pour lui, l'objet de l'audit n'est pas de produire des rapports mais d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs, même si cela passe le plus souvent par l'émission d'un rapport comportant des recommandations : l'objet du médecin n'est pas de produire des ordonnances mais d'aider le patient à retrouver la santé, même si cela passe le plus souvent par la rédaction d'une ordonnance comportant des prescriptions.

Ces objectifs sont définis par rapport au système de contrôle interne, qui lui-même est constitué de l'ensemble des dispositifs de sécurité contribuant à la maîtrise et à l'amélioration de la qualité de sa gestion. Selon RENARD (2002 : 66), « L'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour l'améliorer ».

Cependant , l'Audit interne voit sa mission s'élargir avec l'évolution de la profession. Ainsi, l'image de l'auditeur interne tournée vers le contrôle de procédures et l'audit comptable et financier était devenue caduque. Alors Les praticiens de l'Audit interne cherchent aujourd'hui à faire évoluer la profession conformément aux attentes des dirigeants des organisations. A son rôle de vérification, de contrôle des procédures et d'audit comptable et financier s'ajoute "la mission de concevoir des dispositifs de contrôle interne lorsqu'ils sont inexistantes ou insuffisants ou de remettre en cause la pertinence des normes".

Toutefois, selon Fautrat (2000 : 24) cette mission ne doit pas remettre en cause l'objectivité de l'auditeur, qui est un facteur essentiel de son indépendance. La mission de concevoir des dispositifs de contrôle interne ou la remise en cause des normes concourent, in fine, à la maîtrise des risques de gestion de l'entreprise, qui est l'ensemble des initiatives souhaitables qu'elle devrait adopter pour faire face aux principaux risques inhérents à ses activités. Pour cette raison, la contribution de l'auditeur à la maîtrise des risques de gestion doit passer par les étapes suivantes :

- identification des objectifs de gestion et des risques pouvant être associés à chaque processus ou à chaque service ;

- identification et évaluation des activités visant à atteindre les objectifs de gestion (facteurs clés de succès) ;
- identification et évaluation des activités visant à limiter le risque de non atteinte des objectifs de gestion (dysfonctionnements, incompatibilités).

La contribution de l'auditeur à la maîtrise des risques, doit se faire de manière à gérer les risques de gestion très en amont du processus de décision, en analysant les facteurs de risques. Raison pour laquelle, les facteurs de risque qui ne sont pas analysés et maîtrisés entraînent des effets susceptibles de nuire à la bonne gestion de l'entreprise (Lemant, 2002 :27).

Les effets peuvent être :

- une mauvaise prise de décision à la suite de l'utilisation d'une information erronée, incorrecte, mal appréciée, ou parvenue au mauvais moment ;
- une comptabilisation erronée ou frauduleuse donnant des informations erronées ;
- une acquisition des ressources allant à l'encontre des besoins de l'organisation ou utilisée de manière non-efficace.

Par ailleurs, il existe deux natures de risques : les risques potentiels et les risques réels qui se sont matérialisés (ou réalisés), l'idéal serait que l'auditeur puisse identifier les facteurs de risque avant qu'ils ne se matérialisent. De ce fait, l'auditeur doit être un bon manager et avoir de plus en plus des réflexes « proactifs » et non « réactifs », et œuvrer au management de la maîtrise des risques, qui est le processus d'aide à la gestion des risques avec les responsables de l'organisation. Dans l'exercice, ou l'accomplissement de sa mission, la fonction d'audit interne est une fonction dynamique, qui évolue en fonction des changements qui se produisent chez elle, et au sein de l'organisation qu'elle sert. Aussi, elle doit agir en tant qu'agent du changement en faisant des recommandations pertinentes (Vaurs, 2000 :9).

C'est en cela qu'elle apporte une valeur ajoutée pour améliorer le fonctionnement de l'organisation, car « certains perçoivent les contributions de l'audit interne traditionnel comme des évaluations et souvent celles-ci ne sont ni très visibles, ni directement associées à la perception d'une création de valeur » (Peretti & al, 1995 : 21). L'atteinte des objectifs de l'audit interne doit passer par l'exécution de mission.

L'audit interne était longtemps orienté spécifiquement vers les missions d'audit de régularité et de conformité. Les missions d'audit étant en perpétuel mouvement, elles dépendent très généralement du style de management de la direction, des besoins et des autres variables de l'environnement de l'organisation qui ont un impact sur la fonction.

L'Audit Interne a pour finalité d'assister les membres de l'organisation dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce but, l'audit Interne leur fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées. Il a pour objectif principal la maîtrise des opérations de l'organisation.

### **1.2.2 Missions de l'audit interne**

Longtemps orienté vers les missions de conformité et de régularité, la fonction d'audit interne ne cesse d'évoluer. C'est ainsi qu'une mission de conseil est venue s'ajouter.

La structure d'audit interne procède, pour accomplir ses travaux, à des missions effectuées sur les lieux des entités auditées. Ces missions portent sur l'ensemble des processus, le service d'audit interne est responsable de l'évaluation du fonctionnement du dispositif de contrôle interne, du processus de management de risque et de l'évaluation de gouvernement d'entreprise.

Il préconise les améliorations. Ses interventions ont pour effet de sensibiliser les services aux objectifs de qualité et de performance qui leurs sont fixés, mais il n'est pas directement impliqué dans la mise en place et dans la mise en œuvre quotidienne du dispositif (FRIEDRICH & LANGLOIS, 2008 :135).

Selon RENARD (2002 :39) et JORAS (1996 :82), le champ d'application de l'audit interne peut être conçu à partir des quatre types d'audits (conformité ou régularité, efficacité, management et stratégique).

Ainsi, ces missions peuvent nécessiter la réalisation d'un ou plusieurs types d'audit :

- audit de régularité/conformité, lorsque celles-ci tendent à vérifier que les objets audités sont conformes aux lois, règlements et instructions en vigueur ou visent à s'assurer que l'organisation et/ou le fonctionnement de ces mêmes objets sont réguliers et respectent les modalités, procédures et modes opératoires prévus à leur égard. Le contrôle suppose la vérification de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières et de la gestion, ainsi que les moyens mis en œuvre pour identifier, mesurer, classer et diffuser les informations, la conformité aux normes, règles et plans en vigueur et aussi l'application des directives et instructions de la direction générale et du management en général ;

- audit d'efficacité, lorsque celles-ci ont pour objet d'évaluer les performances des processus, activités ou entités auditées et ce, au regard des objectifs qui leurs sont assignés. Une réponse positive à la question "est-ce que l'objectif est atteint ?" souvent donne naissance à la question suivante : existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ? L'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance ;

Selon Renard (2006 :26) ce type de missions d'audit interne permettent d'avoir une vue complète et synthétique sur le fonctionnement global d'un ensemble d'opérations : « Adéquation des moyens aux objectifs, pertinence des méthodes et procédures, rigueur et qualité des performances ». Par ailleurs, les audits d'efficacité consistent à émettre une opinion, non pas uniquement sur l'application des procédures, mais également sur leur qualité. On parle également d'audit de performances parce que l'auditeur est amené à porter un jugement sur les procédures par rapport à ce qu'il considère comme efficace et efficient en référence à des normes et à des référentiels en la matière ;

- audit de management, l'auditeur interne observe les choix et les décisions, les compare, les mesure dans leurs conséquences et attire l'attention sur les risques ou les incohérences. Pour RENARD (2010 :51) « Pratiquer l'audit de management c'est donc toujours et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond » ;

- audit stratégique, lorsque celles-ci ont pour but d'apprécier l'adéquation des moyens et résultats des entités auditées par rapport à leurs propres objectifs, qui doivent, eux-mêmes, être conformes aux objectifs globaux de l'organisation.

Les missions portent notamment sur les travaux suivants :

- la qualité du système de contrôle interne,
- l'efficacité des systèmes de sécurité des personnes, des valeurs et de l'information,
- le respect des dispositions légales, réglementaires et procédurales,
- l'organisation et le fonctionnement des services.

### **1.2.3 Missions connexes à l'audit interne**

Dans un contexte élargi du contrôle des organisations, l'activité de l'audit interne apparaît comme un élément essentiel mais n'en a pas pour autant le monopole. Il est apparu avec l'évolution des structures managériales des organisations, diverses fonctions avec chacune

ses spécificités mais concourant à la réalisation des objectifs de l'organisation. C'est ainsi qu'on a :

- ✓ l'audit externe a pour mission la certification des états financiers élaborés par l'organisation. Pour ce faire , il se base sur l'évaluation du contrôle interne qui devient qu'un moyen et non une fin. Il est pratiqué par des personnes indépendantes à l'organisation. L'audit externe est soit légal (commissariat aux comptes), ou contractuel.
- ✓ Le contrôle de gestion est un système permettant le rapprochement périodique des prévisions et de réalisation. C'est un outil de pilotage et d'orientation alors que l'audit interne analyse le contrôle interne et les procédures de l'organisation. Selon SCHIK (2010 :35), « La mission de l'audit interne et celle du contrôle de gestion se complète et s'épaulent mutuellement ». Pour lui le contrôle de gestion peut demander un arrêt sur image, un zoom, une vue détaillée et sur l'audit interne, qui à son tour peut s'appuyer sur la connaissance du contrôle de gestion pour élaborer le plan d'audit. Les principales différences entre Audit Interne et contrôle de gestion sont les suivantes:

**Tableau 1: Audit interne et contrôle de gestion**

	<b>Audit interne</b>	<b>Contrôle de gestion</b>
<b>Objectifs</b>	Il vise à mieux maîtriser les activités par l'évaluation du contrôle interne.	Il s'intéresse davantage à l'information.
<b>Périodicité</b>	Il est planifié en début d'année.	Il est lié à la périodicité des reportings.
<b>Champ d'application</b>	Il vise les problèmes rencontrés en pratiques à leurs causes et conséquences.	Il prend en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable.
<b>Méthode</b>	Il découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs	Il élabore les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites.

**Source : IFACI 2004**

- ✓ le risk management identifie, classe, évalue les risques (impact/probabilité) et enfin élabore le traitement à prévoir. Il se situe en amont de l'audit interne en termes

de contributions qu'il peut apporter sur l'élaboration de la cartographie des risques et l'élaboration du programme annuel d'audit. Les deux fonctions peuvent se confondre lorsqu'il n'y a pas de risk manager dans l'organisation. La norme 2100 précise bien que dans ce cas l'audit interne doit jouer un rôle pro actif c'est-à-dire doit participer lui-même au management des risques dans le cadre d'une mission de conseil. Comme l'audit interne, le risk management (ou gestion des risques) est au service du management et plus particulièrement de la direction générale. Il est rattaché au haut niveau pour préserver son indépendance et concerne toutes les activités de l'organisation.

**Tableau 2: Audit interne et Risk management**

	<b>Audit interne</b>	<b><u>Risk management</u></b>
<b>Risques visés</b>	Risques de dysfonctionnements : transgressions des règles, désordres et inefficacité.	Risques purs, aléatoires, accidents : sans espérance de gain.
<b>Traitement de ces risques</b>	Identification, démonstration, recommandation.	Identification, résolution.
<b>Référentiel</b>	Contrôle interne, pratiques d'organisation, communément adoptées.	Coûts/bénéfices : les probabilités et la gravité des risques.
<b>Degré</b>	2 <sup>ème</sup> : s'assurer que les responsables maîtrisent leurs risques spéculatifs.	1 <sup>er</sup> : détecte et traite les risques purs.

**Source : IFACI 2004**

- ✓ L'inspection qui a pour rôle de réaliser plus des contrôles exhaustifs que de simples tests aléatoires, elle peut intervenir spontanément et de son propre chef, alors que l'audit interne n'intervient que sur un mandat, elle peut se saisir éventuellement des révélations de l'audit interne pour inspecter les opérateurs impliqués ou susceptibles de l'être.

- ✓ Le gouvernement d'entreprise qui s'attache à l'ensemble des parties prenantes dans l'organisation (les opérationnelles, l'exécutif et les actionnaires), alors il prend en compte le fonctionnement interne de l'entreprise, sa gestion et son contrôle dans tous les sens du terme. La bonne gouvernance est alors celle qui permet d'éviter que, soit au niveau managérial, soit à un autre niveau, on puisse s'approprier tout ou partie des biens de l'entreprise ou des pouvoirs injustifiés. Une attention toute particulière sera alors apportée aux ressources humaines et à la politique sociale, à l'information interne, à l'organisation opérationnelle et à tous les mécanismes de contrôle et de régulation. (RENARD, 2010 :448).
  
- ✓ approche qualité qui permet d'identifier des exigences de la norme ISO 9001 non satisfaites par les dispositifs du système de management qualité existants conduisant à la non satisfaction du client.

Il existe une double finalité dans l'approche de l'audit qui doit intégrer des composantes de conformité mais aussi d'efficacité pour s'assurer que le système de management de la qualité produit réellement l'effet escompté.

Il est à noter que la norme ISO 9001:1994 intégrait une exigence qui consistait à déterminer l'efficacité du système qualité lors des audits qualité internes. Ainsi, bien prévue dans les textes, cette vérification de l'efficacité a été peu répandue dans les organismes. Les auditeurs internes ont eu très souvent une approche procédurière en s'attachant essentiellement à vérifier l'application effective des dispositions préétablies.

Cette approche de l'audit, bien restrictive a permis à bon nombre d'organismes de maintenir à niveau leur système qualité.

La norme ISO 9001 intègre fondamentalement et de façon transversale cette volonté d'améliorer en permanence son système de management de la qualité et fait ainsi de l'audit qualité interne un des principaux outils permettant d'atteindre cet objectif. Ainsi, dans un tel contexte, une analyse de votre processus d'audit est à réaliser pour vérifier que l'audit qualité interne répond à ce double positionnement (conformité efficacité) VILLALONGA (2007 :21,22).

#### 1.2.4 Contrôle interne

Selon COOPERS & LYBRAND (2000:24) « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur ».

Le contrôle interne constitue un moyen d'arriver à ses fins et non pas une fin en soi. Il est assuré par des personnes à tous les niveaux de la hiérarchie. La direction ne peut attendre du contrôle interne qu'une assurance raisonnable en matière de réalisation d'objectifs.

Enfin, le contrôle interne est axé, sur la réalisation d'objectifs dans un ou plusieurs domaines (ou catégories), qui sont distincts, mais qui se recoupent.

Le contrôle interne est le système, alors que l'audit interne est la fonction, l'outil privilégié du contrôle interne. Une organisation doit disposer d'un contrôle interne même si le poste d'auditeur interne n'existe pas dans son organigramme. Le contrôle interne est diffus dans toute l'organisation et tout le personnel en est responsable.

En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés l'Organisation concernée, le dispositif de contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités. Selon BERTIN, (2007 :21), le contrôle interne constitue l'élément indispensable à l'auditeur interne. C'est dans ce sens qu'il déduit qu'il n'existe pas d'audit interne sans dispositif de contrôle interne.

Toutefois, le contrôle interne ne peut pas fournir une garantie absolue que les objectifs de l'Organisation seront atteints. L'auditeur interne est dans l'entreprise, il vérifie que les fonctions mises en place, permet un contrôle adéquat au sein de l'organisation, pour faciliter l'atteinte des objectifs, et assurer la sécurité des structures, et des opérations.

Ainsi, le dispositif de contrôle interne adapté aux caractéristiques de chaque organisation doit prévoir:

- une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des procédures, des systèmes d'information, des outils et des pratiques appropriés,

- la diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités,
- un système visant à recenser et analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de l'organisation et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques,
- des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus et conçues pour réduire les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'Organisation,
- une surveillance permanente du dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement. Cette surveillance, qui peut utilement s'appuyer sur la fonction d'audit interne de la société lorsqu'elle existe, peut conduire à l'adaptation du dispositif de contrôle interne.

## **1.2 Organisation de la fonction d'audit interne**

Les auditeurs internes sont organisés au sein de l'IIA (organisme normalisateur), appartiennent à une profession régie par des normes professionnelles internationalement reconnues pour la pratique de l'audit interne.

Ces normes constituent le référentiel indispensable à tout auditeur interne soucieux de servir son organisation. Les auditeurs internes doivent s'inspirer de l'ensemble de règles déontologiques, d'éthique et de conduite devant guider en permanence leur action de management.

### **1.3.1 Les normes**

L'organisation de la fonction a permis la mise en place des normes d'audit qui définissent les objectifs et les champs d'action de la profession qui d'ailleurs ont connu des évolutions. La pratique de l'audit interne exige le respect d'un certain nombre de principes définis par les normes professionnelles. Pour RENARD (2003 :131) « définir les principes c'est être mieux armé pour pratiquer l'audit interne ».

Pour l'IIA, ces normes sont essentielles et indispensables car elles traitent de :

- ✓ l'indépendance du service de l'audit interne par rapport aux activités contrôlées et de l'objectivité des auditeurs internes ;

- ✓ La compétence professionnelle des auditeurs internes et les diligences professionnelles qu'ils doivent respecter ;
- ✓ l'étendue des travaux de l'audit interne ;
- ✓ l'exécution des missions de l'audit interne ;
- ✓ la gestion du service de l'audit interne.

Les normes constituent le cadre de référence des auditeurs internes. C'est un référentiel unique et universel. Elles contribuent à la qualité du contrôle interne, de l'audit interne en édictant des règles morales et méthodologiques que chacun doit avoir en perspective. Elles permettent de mesurer la qualité, fournissent des critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne, améliorent les processus organisationnels et du fonctionnement et traite de toutes les questions relatives à l'audit interne.

Selon Renard (2010 :106), Les normes de l'audit interne ont pour objet de :

- ✓ définir ce que doivent être les principes de base de la pratique de l'audit interne,
- ✓ fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion des activités d'audit interne,
- ✓ établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne,
- ✓ favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Ces politiques et normes d'audit définissent les principes de base qui régissent le travail de l'auditeur interne. Elles fournissent donc un cadre général permettant de déterminer dans le détail, les procédures d'audit et les pratiques à suivre pour la planification et l'exécution des différentes tâches d'audit ainsi que pour l'établissement des rapports correspondants.

Alors un certain nombre de contingences sont élaborées pour atteindre ces objectifs à savoir :

### **1.3.2 Le code de déontologie**

Il a pour finalité de promouvoir une culture morale au sein de la profession d'audit interne au niveau du service d'audit interne. En usant d'intégrité, les auditeurs internes établissent la confiance et offrent la base de cette confiance en leur jugement. Les auditeurs internes

accomplissent honnêtement leur mission, dans le respect de la loi, tout en apportant leur contribution aux objectifs légitimes et moraux de l'organisation.

Selon l'IIA « le code de déontologie comprend les principes applicables à la profession et à la pratique de l'audit interne ainsi que les règles de conduite décrivant le comportement attendu des auditeurs internes ». Il met en lumière les contingences liées à la fonction de l'audit interne .ces principes s'impose aux personnes et aux organismes fournissant des services d'audit interne.

Ces principes sont entre autre :

- l'intégrité : elle est la base de confiance accordée aux auditeurs et de la crédibilité de leur jugement. Les auditeurs internes doivent créer un climat de confiance ce qui leur permettra de mener à bien leur mission ;
- l'objectivité : les auditeurs internes doivent montrer le plus haut degré d'objectivité professionnelle lors de la collecte, de l'évaluation et de la communication des informations relatives à l'activité ou au processus examiné.ils évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents. Ils ne doivent pas se laisser guider par des sentiments ;
- la confidentialité : elle est primordiale et non négociable pour les auditeurs internes. Ces derniers sont tenus de respecter le secret professionnel. Ils ne doivent en aucun cas divulguer des informations professionnelles à moins qu'il soit soumis à une contrainte légale ;

La compétence : les auditeurs internes doivent avoir un certain niveau de connaissance, du savoir faire et des expériences requis qui leur permettront de réaliser les travaux de manière professionnelle.

Des règles de conduite qui vont dans le sens de satisfaire à ces principes sont fixées pour pouvoir exercer judicieusement la fonction d'audit interne.

- Normes de Qualification (normes 1000) :

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne.

- Mission, pouvoirs et responsabilités :

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne et être cohérents avec ces Normes. La nature des

missions d'assurance réalisées pour le compte d'une direction doit être définie dans la Charte d'Audit Interne.

- Indépendance et objectivité :

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. Selon l'IFACI Au niveau individuel, l'absence de subordination au jugement d'autres personnes concerne en premier lieu les opinions qui seraient formulées en dehors du service d'audit interne. L'auditeur interne doit également être attentif à maintenir son objectivité individuelle vis-à-vis de son responsable ou d'autres auditeurs internes.

L'objectivité découle en partie de l'approche systématique et méthodique prévue dans la définition de l'audit interne.

- Compétence et conscience professionnelle :

Les missions doivent être remplies avec compétence et conscience professionnelle. Les auditeurs internes doivent exercer leurs responsabilités avec la compétence et le soin professionnels requis. Le service d'audit doit s'assurer que pour chaque mission les auditeurs désignés possèdent collectivement les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires pour mener correctement les travaux d'audit.

- Programme d'assurance et d'amélioration qualité :

La structure en charge 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 et permettant un contrôle continu de son efficacité. Ce programme inclut la réalisation périodique d'évaluations internes et externes de la qualité ainsi qu'un suivi interne continu.

Chaque partie de ce programme doit être conçue de manière à :

- aider l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux différentes structures de l'organisation, et à les améliorer,
- et garantir que ses interventions d'audit sont menées en conformité avec les Normes Professionnelles pour la pratique de l'Audit Interne et le Code de

- Déontologie.

Normes de Fonctionnement (normes 2000):

Les normes de fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis.

### 1.3.3 Gestion de l'audit interne

Le responsable de l'audit interne doit gérer cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation. Il est responsable de la planification et de la conduite des missions qui lui sont confiées, sur instruction de la direction. Cette planification doit faire l'objet d'un plan annuel d'audit qui définit la nature, le but, la période, les échéanciers et les résultats escomptés de chaque mission d'audit. Le responsable en charge de l'audit interne doit communiquer à la direction son programme et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important susceptible d'intervenir en cours d'exercice. Il doit également déterminer les ressources nécessaires à la réalisation de l'audit et veiller à ce que les ressources affectées soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan annuel d'audit approuvé par la direction. Il doit par conséquent :

- établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne (Manuel d'audit interne, Outils de travail, Charte d'audit Interne, ...).
- partager les informations et coordonner les activités avec les autres intervenants (internes et/ou externes), de manière à assurer une couverture adéquate des travaux et à éviter dans toute la mesure du possible les double emplois.
- rendre compte périodiquement à l'instance dirigeante, des missions d'audit interne réalisées ainsi que des résultats obtenus par rapport au programme prévu. Les auditeurs internes doivent établir un rapport présentant les résultats de la mission d'audit et le soumettre à l'approbation des entités auditées dans un premier temps et à celle de la direction.

• des normes de mise en œuvre.

Analysées avec les normes de qualification et de fonctionnement auxquelles elles sont rattachées, les normes de mise en œuvre (NMO) sont assorties d'une lettre (précédée d'un point) qui définit le type d'activité auquel elles se rapportent soit, à ce jour :

– « A » pour audit (ou assurance) ;

– « C » pour conseil. En introduisant la fonction conseil on confirme la parfaite cohérence entre les normes et la définition de l'audit selon RENARD (2010 :107).

### **1.3.4 Fonctionnement d'un service d'audit interne**

Après avoir défini les éléments organisationnels du service d'audit interne, notamment les missions, le positionnement, la structure, les moyens et les normes d'organisation, il nous revient de mettre cette organisation en état de marche afin de concourir à la réalisation des objectifs. Pour assurer efficacement ses missions, le service d'audit doit procéder à une planification des activités. Le service d'audit interne aura à mener des missions en vue de l'amélioration du dispositif de contrôle interne. L'atteinte des objectifs est fonction des moyens et des ressources mises à la disposition du service.

Dans cette section nous parlerons de la planification et la conduite d'une mission d'audit interne. Il est nécessaire d'évaluer les résultats des missions de l'audit interne pour une amélioration continue des activités.

#### **1.3.4.1 La planification**

« La norme 2010 de l'IFACI indique que le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques, afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

Cette norme laisse entendre que l'ensemble des services, fonctions, thèmes et processus d'une organisation ne sont pas à auditer selon la même périodicité et qu'il est important de se focaliser avant tout sur les principaux risques de l'organisation (FRADIN, 2006 :24-25)

« le plan d'audit doit être suffisamment flexible pour faire face à des missions imprévues pouvant émaner de la direction générale ou du comité d'audit et intégrer tous changements d'orientation, d'objectifs et de priorité décidés par ces derniers.

Il est nécessaire de prendre également en considération les éléments suivants :

- la date et les résultats des précédentes missions, l'efficacité des dispositifs de management et de contrôle, les demandes émanant de la direction générale, du comité d'audit et d'autres organes de direction, les changements importants survenus dans l'activité, les tâches opérationnelles, les programmes, les systèmes et les contrôles, les opportunités de réaliser des bénéfices d'exploitation, les modifications intervenues dans l'équipe d'audit interne et ses aptitudes.

- de plus, la MPA 2010-2 recommande d'examiner le plan d'audit au minimum une fois par an afin de l'adapter aux stratégies et aux orientations les plus récentes de l'organisation et de procéder si nécessaire à une mise à jour régulière (trimestrielle par exemple) en fonction des orientations définies par la direction » (FRADIN, 2006 :24-25). A cela un planning doit être élaboré par le responsable de l'audit interne.

« Le planning n'est pas le plan mais il est élaboré à partir de la première année du plan dont il retient les éléments. Il traduit le plan d'audit en emploi du temps pour chaque auditeur. Pour ce faire quatre étapes sont à respecter :

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

Chaque auditeur doit alors prévoir et organiser son travail et ses déplacements ; aux responsables d'audit interne d'insérer leur activité dans ce planning et de suivre l'avancement des travaux. Le planning doit être suivi et mis à jour compte tenu des différents mouvements pouvant intervenir.

#### **1.3.4.2 La conduite d'une mission d'audit interne**

« L'objet d'une mission d'audit interne est l'étude de la maîtrise des risques de l'activité, le processus ou l'entité qu'on audite- étude, au sens large : analyse, identification des lacunes, élaboration de solutions (avec les audités), suivi de la mise en œuvre des plans d'action des audités ; en bref, ce que fait le médecin généraliste avec son patient, lorsqu'il effectue son diagnostic, réalise son pronostic et préconise sa thérapeutique » selon SCHIK, (2007 :63).

Une mission d'audit interne comprend trois phases :

- ✓ la phase de préparation ou phase d'étude composée de l'ordre de mission, le plan d'approche, le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFFA) et le rapport d'orientation

- ✓ la phase de réalisation ou de vérification ;
- ✓ la phase de conclusion.

#### **1.3.4.2.1 Ordre de mission**

C'est un mandat 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 répond ainsi à deux objectifs essentiels :

- l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente, le plus souvent la Direction Générale ou le comité d'audit s'il existe ;
- l'ordre de mission doit permettre d'informer tous les responsables concernés par la mission.

L'ordre de mission est généralement contresigné par le responsable hiérarchique de l'entité auditée, en vue d'améliorer l'accueil des auditeurs internes et faciliter leur intervention sur le terrain.

#### **1.3.4.2.2 Phase d'étude ou de préparation**

Cette phase est composée essentiellement selon Renard (2000 :238) et Lemant (1995 :39), du plan d'approche (ou étape de familiarisation), du tableau des forces et faiblesses apparentes (ou l'identification des risques) et du rapport d'orientation (ou l'étape de la définition des objectifs).

#### **1.3.4.2.3 Le 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 de ses habituels risques et opportunités d'amélioration, une décomposition du sujet de la mission en objets auditables qui produit le référentiel. Dans cette phase

l'auditeur va procéder à la collecte d'informations qui se présente dans la pratique 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 des supports propres à l'entreprise ;
- ✓ la collecte des rapports d'audit antérieurs et autres analyses ou études d'organisation ;
- ✓ la consultation des bases documentaires de l'entreprise : informations financières information de contrôle de gestion, politiques de l'entreprise, directives et procédures ; la pratique d'interviews préliminaires à des fins de connaissance et d'opinions sur le domaine revu avec les opérationnels concernés par l'audit.

Le plan d'approche doit s'appuyer sur des préoccupations claires et documentées, intégrant notamment celles exprimées par l'entité à auditer (demandeur). Il doit également servir de base de discussion entre le chef de mission et le responsable de l'entité auditée pour valider les orientations proposées. Le plan obtenu suite à la mise en œuvre de certaines diligences, conclut la phase et permettra de définir un planning précis de la phase d'étude et les dates décidées pour l'établissement de trois documents principaux, à savoir : le TffA, le rapport d'orientation et le programme de vérification.

#### **1.3.4.2.4 Le tableau de forces et faiblesses apparentes(TffA)**

« Le TffA conclut la phase d'analyse des risques réalisée sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche. Il présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés. Il constitue l'état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles, et permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer le rapport d'orientation » Schick (2008 : 92). Le TffA, doit être utilisé comme un support de supervision, faisant apparaître la démarche intellectuelle de l'auditeur et assurant la cohérence de l'ensemble de la mission. Sa validation par le responsable de

l'audit interne, clôt l'analyse des risques et permet de passer à l'étape du rapport d'orientation.

#### **1.3.4.2.5 Le 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.

En effet, ayant pris connaissance du domaine audité et identifié les risques apparents, l'audit interne a donc pu se faire une idée de l'importance de la mission et son contenu. Selon Renard (2000 :244), le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques : objectifs généraux, objectifs spécifiques et champ d'action.

- Objectifs généraux : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne
- objectifs spécifiques : ce sont les dispositions du contrôle interne concernés par les tests.
- Champ d'action : c'est le domaine d'intervention concerné par la mission.

Le rapport d'orientation ainsi élaboré va constituer l'ordre du jour de la réunion d'ouverture qui marque la première étape de la phase de vérification.

#### **1.3.4.2.6 La phase de réalisation ou de vérifications.**

Cette phase commence par une réunion d'ouverture. Elle se tient sur les lieux mêmes où la mission doit se dérouler pour un accès plus facile des informations et des documents susceptibles d'être consultés au cours de la réunion. Participent à cette réunion les auditeurs en charge de la mission et les responsables audités. La réunion peut être présidée par le chef de mission mais il est souhaitable que ce soit le responsable de l'audit interne. C'est au cours de cette réunion que l'audit présentera le programme d'audit interne qui sera appliqué sur le terrain. Cela permet à l'auditeur d'avoir un contact direct avec les responsables de l'entité à auditer.

Le programme d'audit ou programme de vérifications, ou encore planning de réalisation. C'est sur la base du rapport d'orientation que s'établit le programme de vérifications.

« Le programme de vérifications est l'ensemble des diligences à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation pour confirmer les forces et les faiblesses apparentes » (LEMANT ,1995 :77).

C'est un document interne au service qui permet de répartir les tâches entre les membres de l'équipe, de planifier et de suivre les travaux des auditeurs. Il est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission. Le questionnaire de contrôle interne est utilisé pour l'élaboration du programme de vérification. Il doit être clair, complet et sert de moyen de suivi de l'avancement des travaux des auditeurs sur le terrain par le chef de mission.

A partir de son programme d'audit, l'auditeur procède à des tests à l'aide des outils dont il dispose et à des observations.

L'auditeur procède à une observation des lieux et du mouvement du personnel. Cette observation peut lui permettre de compléter son questionnaire et ses tests individuels. A partir de l'identification des zones à risques et du questionnaire de contrôle interne, l'auditeur va procéder à des tests mettant en œuvre les outils d'audit. Afin, de tester tous les éléments constitutifs des opérations, l'auditeur fera des observations et interviews de tous les intervenants.

L'auditeur interne va valider chaque risque identifié dans les différents FAR. Cette validation va consister pour l'auditeur :

- ✓ à recouper son information par une interview par une autre interview, ou par un document ou par une observation visuelle. Toute source d'information orale est à confronter si possible avec deux autres sources d'information ;
- ✓ à porter son information à la connaissance du responsable afin de recueillir sa réaction au vu des éléments de preuve qui sont apportés. Cela lui permettra d'être alerté sur ses erreurs. Cette validation implique une bonne collaboration entre les différents acteurs et la réussite de la mission est à ce prix.

En fin, le chef de mission et ses auditeurs vont s'assurer auprès des responsables concernés que l'ensemble des constats et observations réalisés sur telle partie du cycle, ou sur tel site, ou sur tel service, ne présente ni erreur d'appréciation, ni insuffisance de diagnostic (RENARD, 2010 : 286-287).

#### **1.3.4.2.7 La phase de conclusion**

La fin de la mission est matérialisée par un projet de rapport d'audit que l'auditeur soumet à la validation générale. Après a lieu la réunion de clôture et la validation. A l'issue de cette réunion, il ressort un rapport final ou rapport d'audit interne dont il doit assurer le suivi.

Le projet de rapport d'audit interne.

« Il est ainsi nommé projet de rapport pour trois raisons » RENARD (2010 :289) :

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

#### **1.3.4.3 La réunion de clôture**

Elle réunit les mêmes participants que la réunion d'ouverture. Les auditeurs commentent les conclusions de leurs travaux.

#### **1.3.4.4 Le rapport d'audit interne.**

« En fin d'intervention le rapport d'audit interne communique, aux principaux responsables concernés pour action et à la Direction pour information, les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès » (LEMANT, 1995 :119).

Le rapport d'audit contient les objectifs de la mission, le champ d'action, la méthodologie utilisée, les réponses des audités, et les conclusions des auditeurs. Un plan d'action peut être joint au rapport indiquant pour chaque recommandation qui fera quoi et quand. Le rapport d'audit est signé par le responsable du service d'audit ou son représentant. La mission se termine avec la diffusion du rapport, mais les constats peuvent se poursuivre avec le suivi du rapport d'audit interne.

#### **1.3.4.5 Le suivi du rapport d'audit interne.**

L'auditeur se rend peu après sur le terrain pour s'enquérir des suites données à son rapport, puis s'informe de la suite donnée aux recommandations. A cet effet, il élabore un rapport d'exécution du plan d'action de mise en œuvre des recommandations sur la base des points réguliers sur la mise en œuvre effective des recommandations. Le suivi de la mise en

application des recommandations de l'audit interne est assuré par le responsable de chaque mission. Les entités auditées sont interrogées par la direction de l'audit interne. Elles transmettent les réponses accompagnées des justificatifs des actions menées. Les réponses sont contrôlées par l'auditeur en charge de la mission, éventuellement complétées ou font l'objet d'une mission de suivi.

#### **1.3.4.6 Evaluation des résultats des missions d'audit interne.**

« L'audit en général et l'audit interne en particulier, bien qu'étant des activités de contrôle, doivent également être contrôlés ou évalués. L'évaluation peut porter sur l'organisation du service d'audit interne, sur l'application des procédures internes au service et sur les résultats. Il s'agit de s'assurer que l'auditeur a été capable d'identifier au cours de ses missions, les dysfonctionnements ou les points faibles qui auraient pu compromettre l'atteinte des objectifs et la préconisation des solutions d'amélioration » (MANDZILA, 2007 :18).

L'efficacité de l'audit interne est directement observable par la direction générale, le comité d'audit et les audités. Cependant, certains indicateurs sont habituellement retenus pour évaluer les missions d'audit interne.

#### **1.3.5 L'évaluation des missions reposant sur des indicateurs quantitatifs.**

« Les missions d'audit interne peuvent être évalués à partir de l'analyse des recommandations faites et de la situation de leur mise en œuvre, les économies générées, le taux de mise en œuvre, la demande des missions, la périodicité des missions, l'amélioration du contrôle interne, le taux de réponse dans les délais aux recommandations émises.

Le taux de mise en œuvre des recommandations apparaît comme l'indicateur qui permet de mieux mesurer l'efficacité des missions d'audit. En effet, l'analyse des recommandations acceptées et mises en œuvre par rapport au total des recommandations émises permet d'apprécier l'impact des missions d'audit. Elle traduit également l'acceptation de l'audit interne par les directions opérationnelles et mesure le niveau de satisfaction des utilisateurs des recommandations des auditeurs internes. La demande des missions d'audits par les opérationnels est un indicateur de satisfaction des missions antérieurement réalisées. Si la demande des missions d'audit s'accroît, on admet généralement que cela signifie une reconnaissance par les clients de l'audit interne de la qualité du travail accompli. Si en

revanche, la demande est faible, cela s'assimile à une mauvaise perception du service rendu. C'est également un indicateur permettant d'apprécier les résultats des missions.

A l'issue de sa mission, l'auditeur interne rédige un rapport contenant des propositions d'amélioration des dysfonctionnements constatés. En associant un plan d'action en réponse à chaque recommandation il est possible de mesurer le taux de réponses dans les délais et par conséquent la reconnaissance de l'audit en tant que force de proposition » (MANDZILA, 2007 :18).

D'autres indicateurs permettent d'évaluer les résultats des missions d'audit interne.

L'évaluation des résultats des missions reposant sur des indicateurs qualitatifs.

« La pertinence des recommandations et les enquêtes de satisfaction sont également utilisées pour évaluer les résultats des missions.

Par pertinence des recommandations et leur opérationnalité, il faut entendre le degré de mise en œuvre ou le pourcentage des recommandations acceptées par la direction et mises en œuvre avec succès sans nécessiter des bouleversements au niveau des structures. Cet indicateur qualitatif semble le mieux refléter l'utilité des missions et les recommandations qui leur sont associées. Les enquêtes de satisfaction auprès des audités et des clients de l'audit permettent de connaître le sentiment des répondants sur l'efficacité des missions d'audit réalisées » (MANDZILA, 2007 :19).

### **1.3.6 La gestion des ressources humaines.**

« On devrait plutôt dire « formation et gestion » ou « gestion, donc formation » car gérer les auditeurs c'est avant tout les former » (RENARD, 2010 :389).

La formation est essentielle et obligatoire (norme 1230) et s'acquiert de plusieurs façons. Elle peut être acquise dans les grandes écoles assorties de stages dans les services d'audit interne ou dans les cabinets. Le cadre d'entreprise muté dans un service d'audit interne, aura recours aux séminaires de formations. Au-delà des enseignements reçus, l'auditeur débutant doit s'imprégner des ouvrages d'audits et faire recours au manuel d'audit et guides d'audit de son entreprise. L'apprentissage sur le terrain est de nature à permettre au débutant de mettre en pratique ses connaissances et améliorer ses performances.

« La gestion des ressources humaines consiste à mettre en rapport des personnes et des activités. Il ne suffit pas de recruter les auditeurs, d'être vigilant eu égard à la composition des équipes d'auditeurs appelés à intervenir. Encore faut-il également entretenir la compétence des auditeurs. L'entretien des compétences des auditeurs peut être obtenue

grâce à une formation continue afin qu'ils s'adaptent à l'évolution de leur environnement. C'est aussi une exigence de la norme 1200 de l'audit interne » (MANDZILA, 2007 :17).

### **1.3.7 Les contraintes de l'audit interne.**

Les contraintes suivantes jouent un rôle particulier :

- l'auditeur doit couvrir certaines missions parce qu'il ne les pas effectuées les années précédentes ;
- certains audits doivent être menés du fait de l'environnement spécifique de l'entreprise, de la matérialité des opérations, de la sensibilité stratégique relative des opérations ;
- des risques courus, y compris la perte d'image potentielle pour l'entreprise, voir pour l'auditeur ;
- des changements, des modifications importantes survenues dans l'organisation (BECOUR & al, 1996 :33-34).
- les contraintes qui sont en relation avec les changements de structure en cours, ou avec des modifications dans les méthodes de travail ou le système d'information (RENARD, 2003 :162).

Dans cette seconde section nous avons déroulé le fonctionnement d'un service d'audit interne. Le fonctionnement d'un service d'audit interne dépend des moyens mis-en à sa disposition et de l'environnement. Le service d'audit interne planifie le programme des activités. Il procède à des missions de contrôle et d'évaluation du dispositif de contrôle interne. La réussite d'un service d'audit interne dépend de son bon fonctionnement, mais surtout de la culture de l'environnement.

## **Chapitre 2 : Les contingences de l'audit interne**

L'audit interne dépend d'un certain nombre de facteurs qui influence sa mise en place et son fonctionnement. L'organisation du service dépend de l'importance qu'accorde l'instance dirigeante ou le gouvernement d'entreprise à cette fonction.

### **2.1 Déterminant de l'audit interne**

L'organisation de la fonction d'audit interne dépend de la taille de l'entité et la dispersion géographique selon Bertin (2007 :27), cette notion de taille influence le cloisonnement géographique. C'est dans ce sens que Renard (2010 :376) estime que ces déterminants dépendent de la dimension. Pour ce faire, deux cas de figures se présentent :

- ✓ le cas des grands groupes ;
- ✓ le cas des organisations moyennes.

#### **2.1.1 Le cas des grands groupes**

Dans le cas des grands groupes, il y a trois cas de figures :

- ✓ Les grandes entreprises ou grands groupes qui pratiquent un audit centralisé avec spécialisation.

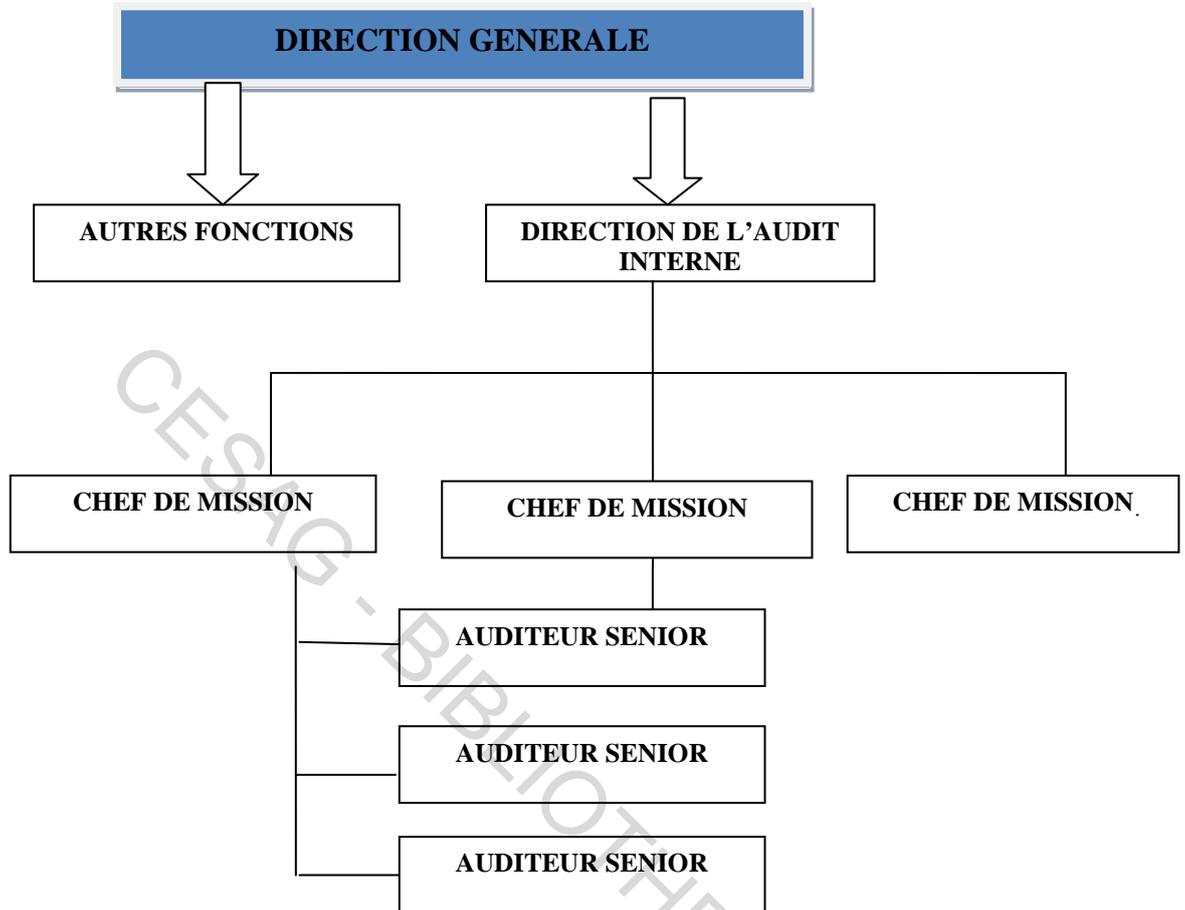
Le service d'audit interne est subdivisé en missions ou services, avec un responsable à la tête de chacune de ces sections. Les missions sont bien spécialisées et sont organisées comme des services avec pour chacun un groupe d'auditeurs ayant la même formation et qui ont à exercer leurs activités dans un secteur spécifique.

Il s'agit des auditeurs spécialisés qui n'effectuent que des audits spécifiques (industriel, technique, marketing et commercial, comptables et de gestion etc.)

L'intérêt d'une telle structure est de faciliter l'intégration de spécialistes au sein du service d'audit interne, mais aussi d'étendre le champ d'application de l'audit interne à toutes les fonctions de l'entreprise. Elle rend possible à chaque responsable d'avoir toujours le même interlocuteur: le chef de mission en charge de l'équipe correspondant à son activité.

Mais cette culture de spécialisation au sein de l'audit interne n'est pas sans inconvénients. Elle nuit à l'unité du service et rend le recrutement des auditeurs difficile. Les profils étant typés et spécialisés chaque départ devra être compensé par une arrivée de même profil. Le Directeur de l'audit interne a du mal à coordonner, les rapports car lui-même n'est pas polyvalent dans l'ensemble des domaines couverts par l'audit interne.

**Figure 1: Organigramme d'un SAI pratiquant l'audit centralisé avec spécialisation des auditeurs.**



Source : RENARD (2010 : 379)

- ✓ Les grandes entreprises ou grands groupes qui pratiquent un audit centralisé sans spécialisation.

C'est une organisation qui correspond à une culture de polyvalence où l'on rencontre plus d'auditeurs généralistes. Dans cette organisation on ne trouve pas de missions prédéterminées et chaque chef de mission n'a pas sous sa responsabilité un effectif précis et permanent d'auditeurs. Les auditeurs, seniors et juniors regroupés dans un ensemble, sont le plus souvent rattaché directement au responsable de l'audit interne. À l'occasion de

chaque mission, on compose l'équipe en fonction des disponibilités et des capacités de chacun compte tenu des objectifs à atteindre.

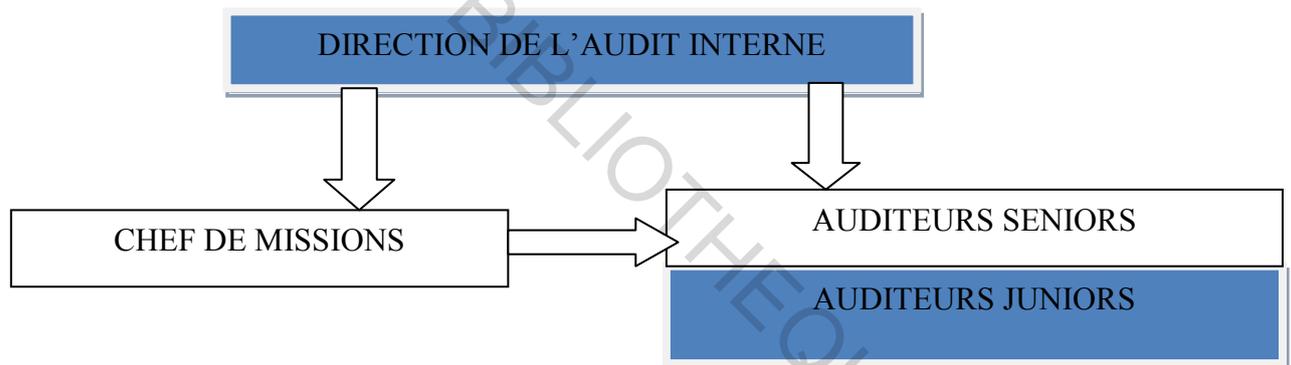
Dans cette structure, on a recours à des spécialistes externes lorsqu'il à gérer des missions exigeant des connaissances spécifiques d'assez haut niveau.

Cette structure permet un fonctionnement intégré et harmonieux de l'équipe d'audit, ce qui rend plus aisé sa gestion interne et exige en même temps un bon dosage pour assurer la réussite des missions.

Mais une telle structure rend plus difficile le dialogue avec les fonctions techniques et spécialisées. Elle ne favorise pas l'extension du champ d'application de l'audit interne.

.Une telle équipe ne pourra pas mener une mission dans une organisation qui demande une spécialisation de l'auditeur.

**Figure 2: Organigramme des grandes entreprises qui pratiquent un audit centralisé sans spécialisation.**



Source : RENARD (2010 : 380)

- ✓ Les grands groupes ou grandes entreprises qui pratiquent un audit décentralisé.

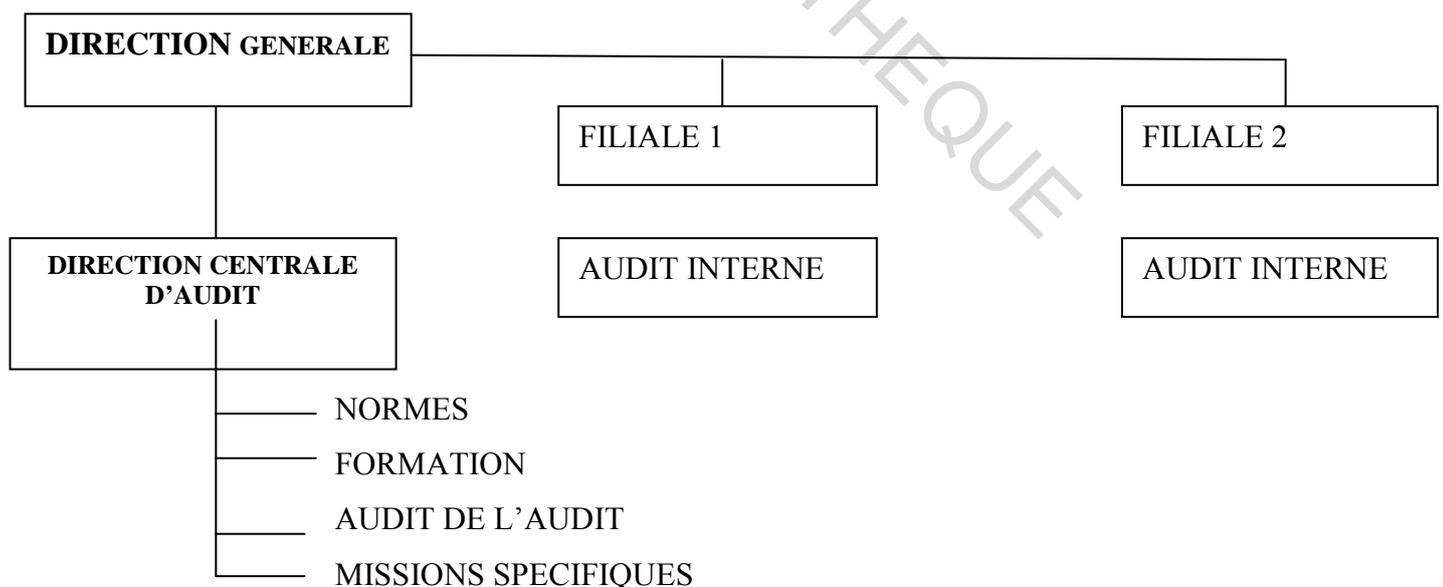
Selon Renard (2010 : 381), la structure décentralisée se caractérise par l'existence d'un service central d'audit interne auquel sont traditionnellement affectées quatre missions précises :

- la définition des normes : le responsable de l'audit interne définit les normes de travail s'imposant aux auditeurs notamment l'organisation des dossiers, la structure des rapports, la fréquence des audits, la méthodologie, le plan d'audit etc. Cet

ensemble normatif permet d'assurer une qualité de travail de même nature et de même niveau ;

- la définition de la politique et des moyens de la formation professionnelle : le service central précise le niveau de formation professionnelle exigé pour tous les auditeurs. C'est dans le sens des règles préconisées par les normes professionnelles et en particulier de la norme 1210 où il est dit que non seulement la formation des auditeurs internes doit être d'un niveau compatible avec les audits à effectuer ; mais également que le service doit collectivement posséder les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires ; l'audit de l'audit : les services centraux de l'audit interne vont aller auditer les services d'audit décentralisés pour s'assurer : que les normes prescrites sont bien respectées, que la formation et le niveau professionnel des auditeurs sont bien ceux qui sont définis par l'organisation, que la fonction d'audit interne est acceptée par l'unité décentralisée et qu'elle travaille avec efficacité.
- la réalisation de missions spécifiques : il s'agit de missions dans des circonstances très précises, mais aussi de missions concernant une unité décentralisée, mais à caractère hautement confidentiel ou particulièrement important.

**Figure 3: Organigramme d'une structure décentralisée**



Source : RENARD (2010 : 381)

### 2.1.2 Cas des organisations moyennes.

Dans ces types d'organisations, il existe deux structures possibles.

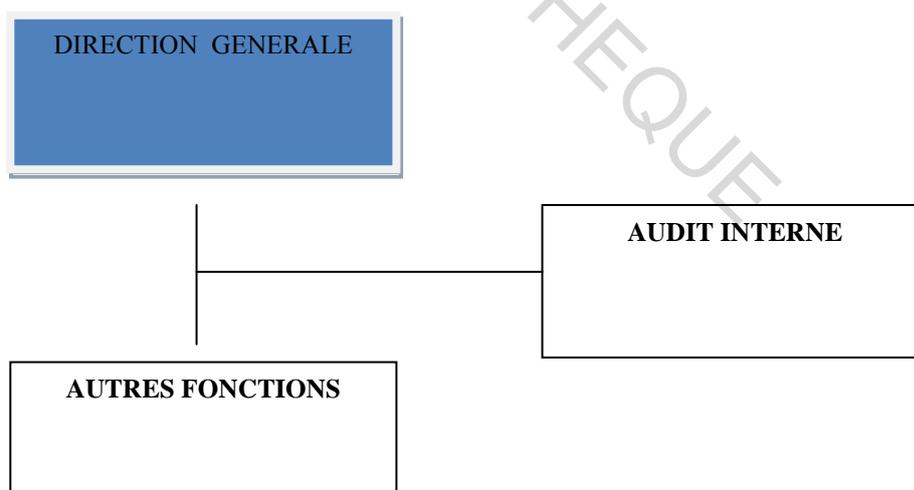
- ✓ La structure élémentaire.

Selon Renard (2010 :383), la structure élémentaire est celle où la fonction est exercée par un seul auditeur, car l'importance de l'entreprise ne justifie pas toujours la mise en place d'un service. Il est, néanmoins souhaitable qu'il soit rattaché au plus haut niveau.

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

- l'impossibilité pour l'auditeur d'approfondir certains domaines ou certaines spécialités ;
- la diminution de l'efficacité du service car ne couvrant pas toutes les fonctions ; et le manque d'échange d'expérience eu égard à l'isolement.

**Figure 4: Organigramme d'une structure élémentaire.**

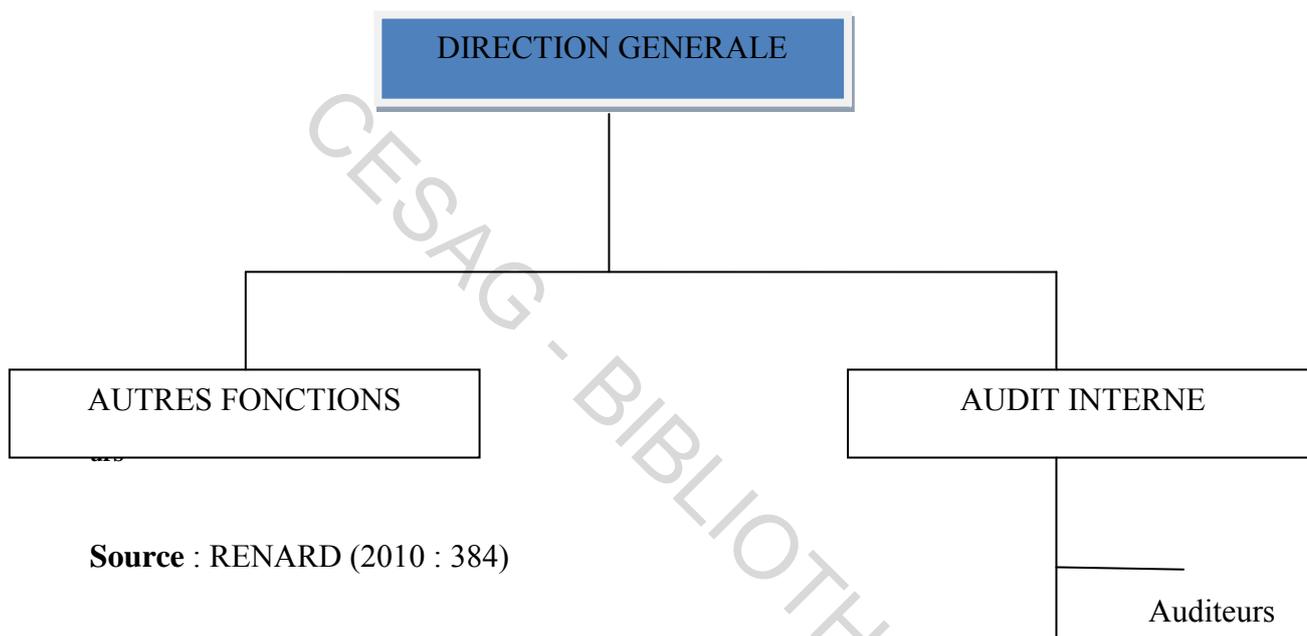


**Source :** RENARD (2010 : 384)

✓ La structure simple

Selon Renard (2010 : 385), elle correspond à un service d'audit interne de dimension moyenne, constitué d'une équipe ayant à sa tête un responsable. Avec cette équipe pluridisciplinaire, les auditeurs travaillent ensemble et le phénomène d'isolement devient inexistant. Le groupe étant peu important, il devient en revanche très soudé et homogène.

**Figure 5: Organigramme d'une structure simple**



Source : RENARD (2010 : 384)

**2.2 Les auditeurs internes.**

L'audit interne est une fonction du contrôle interne et a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de celui-ci. Les auditeurs internes font toutes les préconisations pour améliorer le contrôle interne et sensibilisent l'encadrement au contrôle interne, mais ne sont pas directement impliqués dans la mise en place et la mise en œuvre du dispositif. Au regard de toutes ces considérations, la qualité du personnel est très déterminante dans un service d'audit interne. A cet effet, pour la mise en place d'un service d'audit interne, il est nécessaire de mettre l'accent sur le recrutement des auditeurs qui peut se faire soit en interne ou en externe, chaque choix dépendant des objectifs que vise l'organisation.

### **2.2.1 Le recrutement en interne**

L'avantage de ce type de recrutement est que l'auditeur possède une parfaite connaissance de la structure de l'organisation. Pour RENARD (2010 :385), « l'auditeur interne ne saurait exercer convenablement son métier que s'il est imprégné de la culture de l'entreprise ou de l'organisation ». La fréquentation habituelle des méthodes et des structures peut parfois émousser le regard critique, tel peut être un inconvénient de ce type de recrutement. A cela on peut ajouter que l'auditeur recruté en interne aura une capacité de réaction plus lente ou plus sage.

### **2.2.2 Le recrutement en externe.**

Ce type de recrutement permet, à l'organisation de bénéficier des talents et des expériences provenant de l'extérieur. L'inconvénient majeur peut être la méconnaissance des structures de l'organisation et les pertes de temps pour connaître l'organisation.

### **2.2.3 Les attributions.**

Les grandes fonctions de l'audit interne sont assurées par le responsable du service et les auditeurs. Selon RENARD (2002), « le responsable du service et les auditeurs jouent un rôle éminent dans le développement global de la fonction, l'extension de son champ d'application et l'amélioration de son image ».

Dans le cadre de ses attributions, l'audit interne a principalement en charge :

- ✓ l'élaboration du plan d'audit annuel et la détermination de la nature, de l'étendue et du planning des missions à effectuer ;
- ✓ établir un diagnostic, proposer des améliorations et formuler les approches d'audit ;
- ✓ le contrôle de la conformité des procédures internes au regard de l'environnement légal et réglementaire ; les différentes missions d'audit sur les plans opérationnel, comptable, financier et organisationnel, la revue de la mise à jour des procédures de contrôle interne, le contrôle permanent des risques, le diagnostic et le suivi de la mise en œuvre des préconisations ;
- ✓ la rédaction et la présentation des rapports de synthèse à la Direction et aux différents responsables opérationnels concernés ;

- ✓ la relation avec le comité d'audit : présentation du plan d'audit annuel et du planning des missions, présentation des rapports de synthèse.

Le service d'audit interne doit être doté des outils et des moyens nécessaires pour mener à bien ses missions.

### **2.3 Les outils de l'audit interne**

L'audit interne étant une fonction normalisée un certain nombre d'éléments sont indispensables pour mener à bien les activités conformément aux normes professionnelles en vigueur.

#### **2.3.1 La charte d'audit interne**

C'est un document constitutif de la fonction d'audit interne et destiné à la présenter et à la faire connaître aux autres acteurs de l'entreprise. La norme professionnelle 1000 précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. Elle définit la position de l'audit interne dans l'organisation, autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions. Selon Renard (2010 :398) « Certaines chartes d'audit ajoutent des 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 ».

Il convient de préciser que son approbation finale relève de la responsabilité du Conseil d'administration ou de l'instance dirigeante.

Ainsi, pour avoir un support de légitimité de ses interventions, ce document est établi en respect des normes de la profession éditées par l'IFACI et l'IIA.

Situé en dehors du processus opérationnel, le service d'audit grâce à ce document dispose d'un levier d'action pour communiquer et intervenir dans les différentes structures de l'entité.

Placée au-dessus des documents de l'organisation du travail d'audit interne, largement décrite et commentée dans les normes professionnelles, la charte d'audit est selon GERBIER (1994 : 10) «un texte solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise, qui fixe les droits et les devoirs du service d'audit, constitue sa loi fondamentale et autorise son développement ».

La charte est un document qui contient l'objet, l'autorité et la responsabilité du service d'audit interne, ce document doit être approuvé par la direction générale et le conseil d'administration. Une bonne charte de l'audit interne doit :

- ✓ définir la position du service d'audit dans une 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.

La mise en place d'une charte d'audit dans une organisation est souhaitable car elle permet de lever toute ambiguïté quant à la nature de la fonction assurée par l'audit interne ; elle constitue un instrument de communication entre le service d'audit interne et les audités, un instrument d'explication de justification de l'audit interne ; un instrument de légitimité, d'indépendance et d'encadrement du pouvoir de l'audit interne.

La charte doit insister sur la différence qui existe entre l'audit interne et le contrôle interne. Cette distinction est nécessaire pour éviter toute confusion pouvant laisser croire que l'existence d'un service d'audit interne peut dispenser les unités opérationnelles de mettre en œuvre les dispositifs de contrôle interne.

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

C'est un document matérialisant l'organisation et les procédures du service d'audit. Il doit refléter l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne. Pour RENARD (2010 :418) ce document doit remplir les objectifs suivants :

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

Selon RENARD (2002 : 397), « Le manuel d'audit interne est à usage interne, tout comme la documentation à la disposition des auditeurs. Il est à enrichir constamment à l'occasion

de chaque mission d'audit ». C'est un document d'entreprise qui va refléter l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne.

Pour Pickett (2000 :340), " the audit manual is a process that accumulates and dissimulates all those documents, guidance, direction and instructions issued by audit management that affect the way the audit function is decharged" c'est un document d'entreprise qui reflète l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne. Le manuel est à usage interne ; il est mis à la disposition des auditeurs et est enrichi à l'occasion de chaque mission d'audit. La norme 2040 distingue trois objectifs du manuel d'audit :

- ✓ définir de façon précise le cadre de travail
- ✓ aider à la formation d'auditeur débutant
- ✓ servir de référentiel

### **2.3.3 Le plan d'audit**

Les interventions de l'audit interne doivent être planifiées pour atteindre une efficacité maximale. Le plan d'audit doit être en adéquation avec la charte de l'audit interne et les objectifs généraux de l'organisation. Il précise les activités à auditer, les dates des différentes missions, une estimation du temps nécessaire en relation avec l'étendue des travaux d'audit réalisé par d'autres intervenants. Il doit être suffisamment souple pour permettre l'intégration des missions non prévues, urgentes ou ponctuelles.

Selon l'IFACI (1995 : 52), « un plan d'audit prévoit pour plusieurs années (trois à cinq ans par exemple) la liste des missions d'audit à accomplir en tenant compte de divers éléments, notamment l'appréciation des risques). C'est dans ce document qu'on précise la durée à accorder à chaque mission sur la période, les types de missions à effectuer, les thèmes à auditer, ainsi que les contrôles spécifiques à effectuer. Il est élaboré pour une période de 3 à 5 ans.

Il est exigé par la norme 2010. A cet effet, le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. Globalement, il distingue l'approche par les métiers, l'approche par les thèmes, l'approche par les fonctions et l'approche par les processus.

Son élaboration comporte les étapes suivantes :

- ✓ établir (ou mettre à jour) la liste exhaustive des missions d'audit,
- ✓ calculer (ou mettre à jour) le coefficient de risque de chaque mission et en déduire la périodicité,
- ✓ bâtir le projet de plan après consultation des principaux responsables et l'exprimer en temps/auditeur,
- ✓ ajuster en fonction des ressources et des desiderata de la direction,
- ✓ faire approuver par la direction générale ou le comité d'audit.

Ce cycle est à renouveler chaque année : on ajoute un an au plan antérieur et on met à jour les éléments élaborés, un an avant. Au terme de ces 5 étapes, le service d'audit interne dispose d'un outil qui va lui permettre de gérer l'avenir et de planifier le travail de la nouvelle année.

#### **2.3.4 Le manuel de procédures**

Selon SOW (2003 : 121), « le manuel de procédures peut être défini comme étant un référentiel à usage commun pour tous acteurs au sein de l'entreprise : la direction générale, les services opérationnels, et les auditeurs internes ».

C'est un document qui décrit et cela de façon formelle, toutes les activités, les tâches, et opérations exécutées dans une organisation.

L'auditeur interne doit s'appuyer, pour l'exécution de ses tâches, sur un manuel de procédures. Au cas où ce manuel n'existerait pas, la première tâche de l'auditeur interne consistera à le mettre en place, en collaboration avec les chefs de services concernés.

Ce manuel, généralement considéré comme superflu par beaucoup des dirigeants ou des chefs de services est un outil indispensable en ce qu'il situe clairement les responsabilités de l'exécution des tâches opérationnelles, administratives et comptables pour l'ensemble des services (établissement des documents, compilation des informations, transmission, etc.). Il trace le cadre strict des tâches à accomplir par chacun des membres d'un service et assure une séparation des fonctions incompatibles.

Selon BARRY (1999:162), les procédures dans le manuel doivent nettement couvrir les différents aspects suivants :

- ✓ autorisation : Quels sont les critères d'autorisation ? qui doit autoriser l'opération ? limites de cette autorisation ?

- ✓ exécution : Selon quelles modalités ? qui doit exécuter ? quelles sont les procédures alternatives en cas d'impossibilité d'exécution ?
- ✓ contrôle : Selon quelles formes, par qui et à quelles périodes ? qui informer des résultats du contrôle ? quelles procédures appliquer en cas de contrôle non satisfaisant ?
- ✓ traitement et classement de l'information : Selon quelles modalités traiter et classer l'information ? périodicité et délai de transmission de l'information ? comment assurer la sauvegarde de l'information ?

Dans cette optique, les notes de procédures doivent concerner la totalité des fonctions de chacun des cycles d'activités. Elles doivent pour chacune de ces fonctions :

- ❖ préciser l'objectif de la fonction, les risques encourus par l'entreprise si cette fonction n'est pas (ou est incorrectement) assurée,
- ❖ décrire les tâches qui doivent être exécutées et la périodicité de leur exécution,
- ❖ décrire les documents à utiliser et les modalités de leur utilisation.

Les tâches doivent impérativement être fixées de manière à satisfaire aux objectifs de contrôle interne qui ont été identifiés pour les fonctions opérationnelles et comptables de chaque cycle d'activités.

Le manuel de procédures est constamment mis à jour, il sert de moyen à l'auditeur, car on ne contrôle que sur la base de quelque chose.

### **2.3.5 La cartographie de risque**

Selon Schick (2008 :24), la cartographie des risques est un outil qui permet de classer, de comparer et de hiérarchiser des risques entre eux ; 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.

Pour Renard (2010 :157), la cartographie permet d'atteindre trois objectifs :

- ✓ inventorier, évaluer et classer les risques de l'organisation ;
- ✓ informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'y adapter le management de ses activités ;

- ✓ permettre à la direction générale, et avec l'assistance du risk manager, d'élaborer une politique de risque qui va s'imposer à tous.

Il ressort que la cartographie est à la fois un outil :

- ❖ de gestion des risques, par la vue d'ensemble et la hiérarchisation qu'elle donne aux risques de l'entité, la cartographie des risques permet aux dirigeants de s'appesantir sur les plus critiques et de les traiter par priorité ;
- ❖ gestion des ressources, comme gestion des ressources, la cartographie des risques, par l'évaluation de l'impact et de la probabilité ainsi que des mesures de contrôle, permet l'affectation ou le redéploiement des ressources aux risques prioritaires et susceptibles d'empêcher très rapidement l'atteinte des objectifs ;

Comme outil de communication, la cartographie des risques permet le pilotage des risques en servant de tableau de bord, instaure au sein de l'entité une véritable culture du risque par la sensibilisation qu'elle apporte à tous les employés et donne aux organisations l'opportunité d'apprendre beaucoup sur leurs risques (Coopers & IFACI, 2005 :108).

Les objectifs d'établissement d'une cartographie sont :

- l'établissement des plans d'audit interne (plan pluriannuel, plan annuel et planning annuel des missions) ;
- l'établissement de plans d'action de gestion de risques.

## 2.4 Les Moyens et outils d'un service d'Audit Interne

### 2.4.1 Les outils

Ce sont des outils techniques, des dossiers d'audit et des papiers de travail à la disposition de l'auditeur.

- ✓ **Les dossiers d'audit**
- ✓ Selon RENARD (2002 : 400), « le dossier d'audit a pour but de recenser, rassembler et retrouver les informations récoltées ou produites au cours de la mission. Il permet à l'auditeur de justifier les conclusions de son rapport par des données

convenablement classées, structurées et archivées, et de pouvoir répondre ainsi à toute question ou contestation ».

On ne mettra dans le dossier d'audit que deux catégories de documents qui sont indispensables à la preuve ou à la compréhension ; ce sont :

- les documents descriptifs : l'observation physique, analyses de postes, organigrammes, tableau de risques, diagrammes de circulation, etc.

#### ❖ **L'observation physique**

L'observation physique consiste en l'examen des procédures et de leur mise en œuvre. Avant de procéder à ce type d'observation, l'auditeur interne doit avertir la personne auditée avant son arrivée en lui expliquant le détail de sa méthodologie de travail.

Sans une observation sur terrain, la mission d'audit interne n'est pas considérée comme une mission valable et fiable.

Cette observation peut être :

- une observation directe qui permet de conclure des constats immédiats.
- une observation indirecte qui se fait à travers un tiers intermédiaire qui effectue l'observation pour le compte de l'auditeur quand se dernier manque de connaissance dans le domaine auditée par exemple.

#### ❖ **La narration**

Lors du premier contact avec l'audité, l'auditeur profite de chaque renseignement donné par l'audité dans le cadre général.

Il existe deux sortes de narrations : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur.

La narration par l'audité est l'outil le plus élémentaire, l'audité s'exprime librement et permet à l'auditeur d'avoir beaucoup d'informations à la fois dans le cadre général, et les noter, sans une préparation préalable au par avant.

La narration par l'auditeur n'est d'autres que la mise en ordre des idées et des connaissances dans une structure logique dans un écrit.

#### ❖ **L'organigramme fonctionnel**

Ressemblant à l'organigramme hiérarchique essentiel pour le contrôle interne, l'organigramme fonctionnel permet à l'auditeur interne de se situer mieux par rapport à sa mission. C'est un organigramme construit par l'auditeur et qui mentionne l'ensemble des fonctions concernées au lieu des noms des fonctionnaires de l'entreprise, puisque le rôle de l'auditeur interne est la vérification des activités de la fonction et non pas l'inspection des personnes y travaillant.

Le dessin de cet organigramme permet à l'auditeur d'enrichir ses connaissances et mieux analyser, à sa manière, chaque disfonctionnement provenant de la même activité.

#### ❖ **La grille d'analyse des tâches**

La grille d'analyse de tâches est un outil permettant à l'auditeur de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède. Selon Renard (2004 : 357), elle est la photographie à un instant T de la répartition du travail, elle permet également de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun.

Pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire, on peut concevoir une grille qui va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction ou au processus concerné.

Dans une grille d'analyse, on aura autant de lignes que de tâches, en deuxième colonne la nature de la tâche et pour les colonnes suivantes les personnes concernées.

#### ❖ **Flow chart ou le diagramme de circulation**

Le diagramme de circulation est un document figuratif qui permet de prendre rapidement connaissance d'une procédure ou d'un processus. L'explication de son utilité peut se trouver dans sa formalisation ou dans son examen. Il est considéré étant un outil d'autocontrôle qui permet la compréhension des explications déjà fournies. Cet outil de passage est recommandé pour connaître et comprendre l'organisation des services audités et les points de contrôle dans le cadre des procédures en vigueur. A partir de cette connaissance, l'auditeur peut programmer tous les tests et sondages lui permettant de s'assurer de la fiabilité des procédures utilisées. On peut dire que le flow-chart est essentiellement utilisé lors de la description des procédures de l'entreprise auditée.

#### ❖ **les documents explicatifs**

Il s'agit des QCI, feuilles d'interviews, questionnaires, FRAP ou FAR, tableaux de rapprochement significatifs, résultat des tests, etc. Ces documents ne seront pas présentés

dans n'importe quel ordre : il est essentiel que l'audit interne définisse une norme de classement.

### ❖ Les papiers de travail

Selon RENARD (2010 :424), les papiers de travail sont les matières premières de l'auditeur pour documenter et consigner chacune des constatations et conclusions, compiler les faits et réflexions ayant valeur de preuve et d'argument.

Ils constituent une base commune en vue d'un travail d'échange, d'enrichissement et de réflexion entre les membres de l'équipe.

Lors des missions d'audit, l'auditeur élabore des papiers de travail pour chaque tâche effectuée, depuis le moment où la préparation de la mission est lancée jusqu'à la diffusion du rapport d'audit interne.

Les papiers de travail permettent :

- de recueillir les informations obtenues lors des entretiens et des travaux de détails ;
- d'identifier et documenter les faiblesses relevés ;
- d'alimenter les discussions avec les audités ;
- d'étayer le rapport ;
- de faire superviser l'avancement et les résultats de la mission selon l'importance des points abordés.

En pratique, les papiers de travail doivent être établis quotidiennement au fur et à mesure du déroulement et de l'avancement des travaux sur le terrain. Selon DIALLO (2003), « 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 ».

L'auditeur produit des papiers de travail à tout instant, depuis le moment où il prépare sa mission jusqu'à son rapport.

Les papiers de travail doivent être des références pour l'auditeur. Comme les rapports d'audit, chaque papier de travail doit avoir un numéro de référence qui doit être croisé avec les documents correspondants du dossier d'audit : c'est le « cross referencement ». En sus de la référence, chaque papier de travail doit obligatoirement comporter les indications suivantes : Nom de la société auditée, Désignation du service audité, Nom de l'auditeur, Date.

D'où l'intérêt à utiliser des documents standard pré imprimés qui doivent toujours être normalisés, datés et signés, compréhensibles, adéquats, simples et peu coûteux, complets.

#### **2.4.2 Les moyens techniques**

L'auditeur fait recours à la micro-informatique. Avec l'évolution d'outils techniques à l'utilisation de l'informatique ; le micro-ordinateur est devenu rapidement l'outil de base de l'auditeur qui utilise essentiellement pour trois usages : l'assistance à la méthodologie, la gestion du service d'audit, l'utilisation de logiciels d'audit.

#### **2.4.3 Les moyens financiers**

Le budget du service d'audit interne se détermine à partir du plan d'audit approuvé par la direction (RENARD, 2010 : 428).

Ce plan va induire les effectifs et leurs variations ; les frais de formation professionnel de l'auditeur ; mais aussi de ses frais de déplacement ; sa documentation et ses dépenses d'investissement.

L'enveloppe financière nécessaire au service d'audit interne se détermine à partir du plan d'audit approuvé par la Direction Générale. Selon RENARD (2002 : 407).

Le plan induira en effet :

- ✓ les effectifs et leurs variations, donc le budget rémunérations et charges de l'audit interne ;
- ✓ la formation professionnelle à dispenser aux auditeurs compte tenu de la comparaison entre les besoins exigés par les missions prévues et le profil des auditeurs en place ou à venir ;
- ✓ les frais de déplacement qui vont être fonction des endroits où vont se dérouler les audits prévus au plan et de la durée de ces derniers. A ces frais, il faut également ajouter les frais de fournitures et d'imprimés ; les frais divers d'achat d'ouvrages ou d'abonnements ; et dépenses d'investissement : achat de matériels informatiques et de logiciels.

#### **2.4.4 Les moyens humains**

Un service d'audit comprend en général : un directeur ou un chef de service et une équipe d'auditeurs. Cette maquette dépend de la taille de l'entité

### **2.4.5 Le reporting**

Pour LEMANT (1995: 119), « le rapport d'audit interne communique en fin d'intervention, aux principaux responsables concernés pour action et à la direction pour information, les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès ». Le reporting est un rapport élaboré par le responsable de l'audit pour informer la direction générale sur l'état d'avancement des activités du service par rapport aux objectifs fixés dans le plan. Ce rapport doit contenir les rapprochements entre les temps passés et les temps prévus dans le plan pluriannuel, l'ajustement des budgets de dépenses, la mise à jour du plan d'audit en vue d'affiner l'élaboration des plans à venir par une meilleure approche de l'estimation des temps RENARD (1998 : 321).

De ce fait le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la direction générale et au conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que des résultats obtenus par rapport au programme prévu. Ces rapports doivent également porter sur les risques importants, le contrôle et sur le gouvernement d'entreprise, ainsi que sur d'autres sujets dont le conseil et la direction générale ont besoin ou ont demandé l'examen.

### **2.5 Positionnement de la fonction d'audit interne**

Il est de nécessité pour un auditeur d'être rattaché à un niveau hiérarchique le plus élevé pour jouer son rôle. Selon la Norme 1110 de l'IIA «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 ».

Le rattachement du service d'audit interne peut être un facteur déterminant pour le succès de ses missions.

Selon GERBIER (1996 :28), le positionnement de l'audit interne doit lui permettre à un auditeur d'exercer ses responsabilités. Le responsable de la fonction doit être rattaché à quelqu'un disposant d'une autorité suffisante pour promouvoir son indépendance, lui garantir un champ d'investigation suffisamment large et une mise en œuvre appropriée de ses recommandations. On rencontre plusieurs types de positionnements.

#### **2.5.1 Rattachement du service d'audit interne au PDG ou DG**

Traduisant le caractère universel des préoccupations des auditeurs et de la fonction dans l'organisation. Ce cas de figure est celui vers lequel tendent tous les services d'Audit Interne qui ne sont pas encore parvenus à ce stade de généralisation.

Selon Renard (2009 :376) il n'est pas douteux et les enquêtes récentes en font foi que cette situation est appelée à se généraliser rapidement (en 2005 elle concerne 70% des services d'Audit Interne). Mais on peut encore imaginer d'aller encore plus loin. Ce type de rattachement même s'il a l'adhésion des auditeurs, mais il présente les avantages et les inconvénients.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Tableau 3: Rattachement du service d'audit interne au PDG ou DG**

Rattachement	Avantages	Inconvénients
<b>PDG ou DG</b>	l'indépendance vis-à-vis des directions opérationnelles se présente aisément ; le champ d'investigation de l'audit interne sera plus large. L'audit interne pourra mieux participer à l'amélioration globale de la performance de l'entreprise ; proche du PDG ou du DG, l'audit interne prendra en considération les besoins prioritaires de l'organisation ; bénéficiant du soutien et de la confiance du PDG ou du DG, l'audit interne disposera d'une grande crédibilité au sein de l'organisation. Ce qui présume la chance de la prise en compte des recommandations faites lors des missions d'audit	employé de l'organisation, donc agissant sur ordre du PDG ou du DG, l'indépendance dont bénéficie l'audit interne est relative car agissant sur ordre du management qui peut être amené à accorder des priorités sur tel ou tel aspects ; et réduisant ainsi son champ d'investigation car certaines missions peuvent lui être refusées ; ses recommandations ne pourront pas être mises en œuvre même si elles sont pertinentes sans l'accord du PDG ou du DG.

Source : adapté de Renard (2009 : 376) et Barbier (1996 : 55)

### 2.5.2 Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit

C'est une pratique que l'on trouve couramment aux USA selon Barbier (1996 :55). Le comité d'audit est issu du conseil d'administration et composé d'administrateurs indépendants et compétents. 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. Pour Renard (2009 : 376), ce mode de 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.

Lorsque celle-ci s'exerce dans le domaine opérationnel, cette affirmation n'est pas évidente. Ce rattachement présente des avantages certains mais a des inconvénients qui du reste voudraient occulter la fonction même d'audit interne.

**Tableau 4: Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit**

Rattachement	Avantages	Inconvénients
<b>Au comité d'audit</b>	<p>le service d'audit interne lui est rattaché pour éviter l'influence du management et aura une totale indépendance quant à l'élaboration du programme d'audit et la conduite des travaux ;</p> <p>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 ;</p> <p>les informations financières feront</p>	<p>l'audit interne apparaît comme une structure extérieure à l'organisation et il sera plus proche des préoccupations des actionnaires que des dirigeants ;</p> <p>l'audit interne s'étant éloigné du PDG ou du DG peut créer une crise de confiance avec le management, d'où une baisse de crédibilité de la fonction de l'audit interne.</p>

**Source : adapté de** Renard (2009 : 376) et Barbier (1996 : 55)

Selon Lemant (1999 :46) le rattachement de l'audit interne est un facteur déterminant pour l'accomplissement des missions qui lui sied. L'auditeur interne suivant l'importance que lui donnent ceux qui sont chargés de sa création peut être rattaché au comité d'audit, au Président Directeur Général ou Directeur Général ou à une Direction opérationnelle.

De ces différentes positions, il y aura nécessairement des avantages et des inconvénients comme déjà évoqués. Le rattachement de l'audit interne au Président Directeur Général ou au comité d'audit permet à la fonction d'avoir une autorité suffisante et un champ d'investigation plus large pour la conduite des travaux. En outre, il permet au responsable de la structure d'être un partenaire privilégié de la haute hiérarchie et par conséquent de partager les choix stratégiques de l'organisation. Par contre l'audit interne rattaché à une direction opérationnelle limiterait la charge de la fonction dans ses analyses et critiques. Comme on le voit, la position hiérarchique influence la pratique de l'audit interne. Pour mieux remplir sa mission, à quel niveau l'audit interne doit-il être rattaché ?

La norme 1110 de l'IIA stipule que : «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. Le responsable de l'audit interne doit confirmer au

Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation ».

De même, l'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats. C'est pourquoi, nous estimons que l'auditeur interne étant salarié et employé de l'entreprise, nous adhérons aux propositions de rattachement de l'audit interne au PDG ou au DG, il constituera à étendre le champ d'intervention des auditeurs. Aussi est-il nécessaire de noter que le rattachement lui-même issu de la taille de l'organisation implique le type de structure d'audit interne à adopter.

SCHIK et al (2010 :23) « Longtemps perçu par les audités comme un signe de suspicion à leur égard ! Aujourd'hui, le regard de l'audit interne, regard particulier mai professionnel, est apprécié comme un examen salutaire, l'équivalent de la maintenance préventive sur les outils de l'assistance dans le diagnostic d'une défaillance repérée ». Ce n'est que dans les années quatre-vingt que l'originalité et les spécificités de la fonction d'audit interne ont commencé à se dégager et à se préciser.

## **CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE**

Dans le cadre de nos travaux, nous avons d'abord effectué une revue de littérature afin de mieux cerner les concepts de base pour la conception d'un service d'audit interne ainsi que son organisation et son fonctionnement. Cette revue de littérature nous a permis d'identifier les variables concourant à la conception d'un service d'audit interne conformément aux normes d'audit. Pour y arriver nous avons procédé à un certain nombre d'opérations qui sont :

La collecte des données à travers : des entretiens ou interviews, analyse documentaire ; L'observation physique ; Les tests d'existence et de conformité.

A cet effet, nous allons présenter notre modèle théorique d'analyse, les méthodes de collecte des données et le choix des outils.

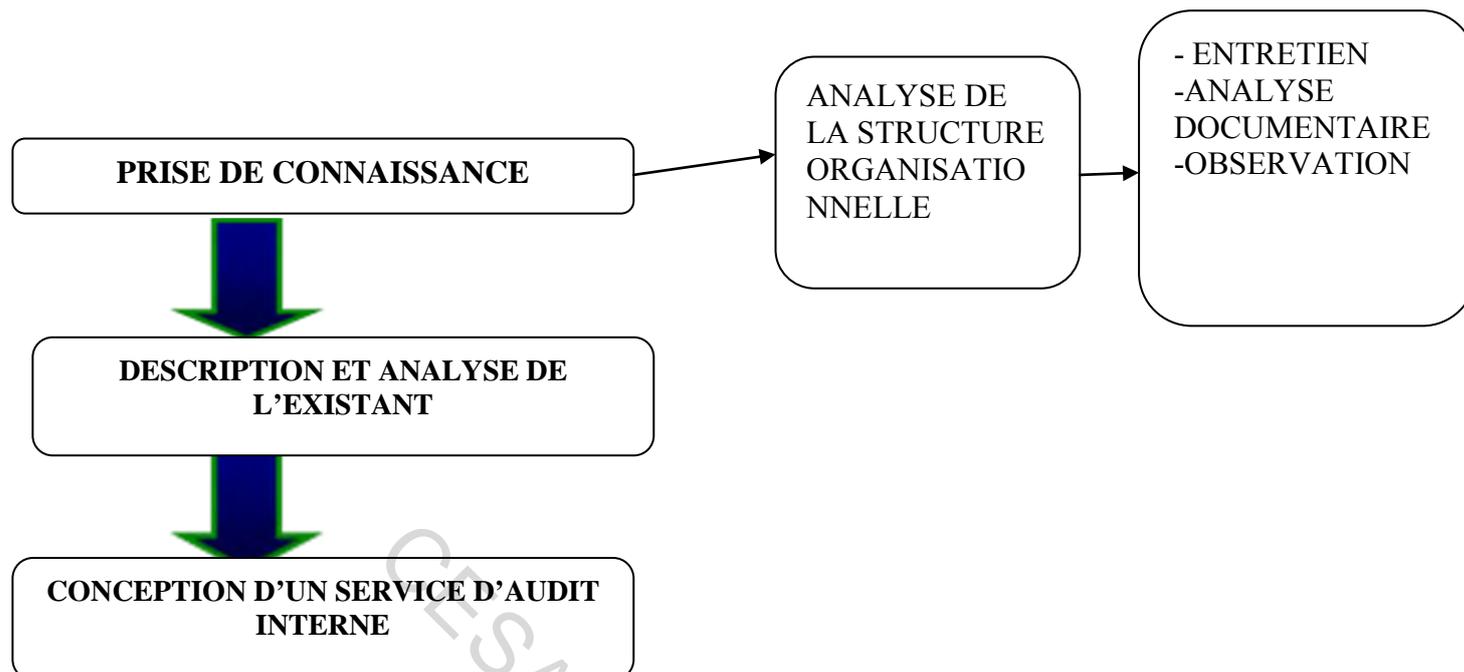
### **3.1 Modèle d'analyse**

Le modèle d'analyse élaboré à la suite de notre revue de littérature, les recherches effectuées, l'exploitation des documents internes de karkara et surtout les entretiens avec le responsable de l'ONG nous a servi de guide dans la réalisation de notre étude. Il comporte trois étapes essentielles que voici :

- ✓ une première consistant en l'appréciation de l'organigramme de l'organisation la description et l'analyse de l'existant ;
- ✓ une seconde, qui, partant des aspects positifs et proposant des améliorations pour prendre en compte des faiblesses, nous permet de proposer un service d'audit interne adapté au contexte actuel, avec en plus, la conception de quelques supports techniques destinés à faciliter le travail des auditeurs une fois que le service est mis en place.

Ce modèle d'analyse est présenté dans la figure suivante, et prendra en compte particulièrement les préoccupations de la seconde phase qui est la conception d'un service d'audit interne, objet de notre étude.

**Figure 6: Modèle d'analyse**



**Source : Nous même**

### **3.2 La méthode de collecte des données**

La phase pratique de cette étude consiste en l'approche d'une conception du service d'audit interne à l'ONG Karkara. en d'autres termes il s'agit de proposer un service d'audit interne pour l'organisation et une bonne marche des activités de l'ONG Karkara. Cette phase requiert la connaissance des textes réglementaires actuellement en application mais doit également tenir compte des préoccupations des dirigeants de l'ONG. Aussi, elle a été basée sur la collecte documentaire, les entretiens avec les responsables de l'ONG, le questionnaire de contrôle interne et le tableau des risques.

### **3.3 La collecte documentaire**

Elle a consisté en l'exploitation des documents existants et nécessaire à l'entité. Elle nous sera nécessaire dans l'obtention des données. Dans le cas de l'ong Karkara, elle a porté sur les rapports de commissariat aux comptes, les notes de services, les comptes rendus des réunions la lettre d'orientation, le budget 2013, les décrets portant création des associations, des registres de transmission, l'organigramme, et autres documents (les textes réglementaires, le mouvement mensuel des écritures, les bordereaux sommaires etc.

Cette revue documentaire nous a permis d'appréhender l'organisation et le fonctionnement de l'ONG tenant compte des exigences et de l'importance de l'audit interne.

### **3.4 Les entretiens ou interviews.**

Ils constituent des outils permettant d'obtenir de son interlocuteur des informations concernant ses activités. Ils ont pour but d'une part de connaître et comprendre les activités au sein de l'organisation et d'autre part d'avoir une idée des procédures et de prendre en compte les préoccupations de l'auditrice lors de la proposition d'une organisation d'un service d'audit interne : pour cela nous ferons des entretiens avec les différents responsables de l'entité, ce qui va nous permettre d'appréhender l'ONG à travers son environnement, son organisation et son fonctionnement et de réunir suffisamment d'informations sur les risques majeurs et les préoccupations de la direction. Pour LEMANT (1995 :180), «une interview est une technique de recueil d'information qui permet l'explication et le commentaire et donc apporte une valeur importante à la collecte des informations factuelles et des éléments d'analyse et de jugements ». Il s'agit alors d'évaluer le dispositif de contrôle interne de karkara au travers des questionnaires relatifs à l'organisation existante.

Selon MICHELINE & FRIEDERICH, (2008 :138) chaque QCI comporte cinq questions fondamentales qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle : qui-quoi-où-quand- comment. Les entretiens se feront avec tous les acteurs du processus.

### **3.5 Le questionnaire de contrôle interne**

C'est une grille d'analyse qui permet de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité, d'apprécier le niveau de contrôle et aussi de détecter les dysfonctionnements et d'en discerner les réelles causes (Lemant, 1995 :195). Cette technique consiste à utiliser des questionnaires préétablis qui, pour chaque fonction de l'entreprise et chacun des objectifs, listent les principaux points de contrôle interne qu'il est généralement nécessaire de prévoir. Le questionnaire nous a permis d'apprécier les mesures de contrôle interne existant, de constater les faiblesses et les forces du dispositif surtout du contrôle mis en place par la direction. Les questions sont de types « fermées » et « ouvertes » et sont élaborées de telle sorte qu'un « non » signale une faiblesse et le contraire une force. De même, les questions de type « ouverte » sont construites pour avoir les amples informations et les éclaircissements sur point précis. Les tests de conformité et de permanence nous permettrons de confirmer ou d'infirmer ce que nous avons constaté.

### **3.6 Le tableau de risques**

Cet outil va nous servir à l'identification des risques. Il nous permettra d'associer à chaque tâche, les risques susceptibles de se produire si son objectif n'est pas réalisé. Devant chaque tâche, nous exposerons l'objectif fixé, les risques encourus, et les pratiques d'organisation communément admises (POCA). Selon Renard (2006 :220) le tableau de risques prend en l'exposition, l'environnement, et la menace.

### **3.7 Les outils de validation**

Ces outils nous permettrons de confronter nos sources d'information afin d'éviter les erreurs d'appréciation et de compréhension.

#### **3.7.1 L'observation physique**

On procédera à une observation d'un processus du début à la fin ce qui nous permettra d'avoir un résultat fiable.

#### **3.7.2 Les tests d'existence ou de conformité**

Ces tests nous permettront de vérifier si nous avons bien compris le système décrit, l'existence des documents de travail, la conformité des pièces comptables et de corriger les erreurs de compréhension.

### **3.8 Méthodes d'analyse des données**

Le cadre théorique nous a permis de collecter les données nécessaires à cette étude. Il servira de référence pour l'analyse des données. Cette analyse nous permettra de faire ressortir les forces et les faiblesses ainsi que les risques et incidences encourus. Elle nous permettra également de concevoir un outil moderne de gestion qui est l'audit interne pour améliorer l'efficacité des opérations de l'ONG.

A travers cette présentation, nous avons élaboré une méthodologie spécifique pour la conception d'une structure d'audit interne. Nous avons défini le modèle d'analyse et les outils de collecte des données.

La première partie de notre étude consacrée à la revue de littérature et à la méthodologie de recherche, nous a permis d'assimiler certaines notions sur l'audit interne.

Elle nous a permis également de comprendre l'organisation et le fonctionnement d'un service d'audit interne. Ces notions nous serviront de repère quant à la conception d'une structure d'audit interne à l'ONG Karkara. Nous avons pu mettre en exergue l'importance d'un service d'audit interne, les moyens et les outils nécessaires à son bon fonctionnement. Nous avons, définis les différents niveaux de rattachement d'un service d'audit interne et les différentes structures organisationnelles pouvant exister.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE**

Le cadre théorique ou revue de littérature nous a permis d'assimiler une certaine connaissance sur l'audit interne, sa définition, son rôle, ses missions, ses objectifs, ses liens avec d'autres corps de contrôle. Cette revue de littérature nous a permis de comprendre la définition du contrôle interne, et de l'audit interne pris séparément.

Nous avons pu comprendre la nécessité d'une structure d'audit interne, et la valeur ajoutée que peut apporter l'audit interne à une organisation.

Nous avons été édifiés sur d'autres points essentiels de l'audit interne, notamment :

- ✓ les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne ;
- ✓ le code de déontologie ;
- ✓ les outils et les moyens nécessaires pour le fonctionnement harmonieux d'un service d'audit interne ;
- ✓ les différentes structures organisationnelles d'un service d'audit interne, et leur niveau de rattachement dans l'organisation ;
- ✓ le fonctionnement d'une structure d'audit interne ;
- ✓ le recrutement et la formation des auditeurs internes.

Il s'agira alors pour nous :

- de faire une évaluation du dispositif de contrôle interne de l'ONG Karkara ;
- d'identifier les risques liés au processus de passation de marché ;
- d'identifier les risques de dysfonctionnement;
- de formuler des recommandations tendant à la conception d'un service d'audit interne adaptée à l'ONG pour une meilleure maîtrise de ces risques.

Au préalable, nous allons présenter l'ONG Karkara à travers ses missions, son fonctionnement et son organisation.

## **Chapitre 4 : Présentation de l'ONG Karkara.**

L'Association Nigérienne pour la Dynamisation des Initiatives Locales dénommée "ONG KARKARA" a été créée par Arrêté n° 273/MI/DAPJ du 24 Décembre 1992. C'est une Organisation Non Gouvernementale de développement, de droit privé, à but non lucratif, apolitique et non confessionnel. Le siège de l'Association a été transféré de Diffa à Niamey en 2005.

### **4.1 La vision de l'ONG Karkara :**

La vision de l'ONG Karkara dans le cadre de ses interventions est celle d'un monde de justice garantissant un environnement sain aux communautés à la base à travers un accès équitable aux services sociaux de base, une responsabilisation et une participation effective à la gestion de leurs propres affaires en vue d'un développement durable.

Cette vision s'appuie sur le principe que toutes les personnes (hommes et femmes) ont les mêmes droits : droits aux moyens de subsistance, droits aux services sociaux de base, droits à la vie, droits à la sécurité, droits à l'identité (Genre et diversité), droits à la participation sociale et politique, droits à la justice, etc.

Il faut entendre par environnement sain : un équilibre écologique, l'équité, et la sécurité sur tous les plans.

La participation signifie pour Karkara, la prise en compte de la diversité, la responsabilisation dans tout le processus de développement qui comprend : la prise d'initiative, la conception, la mobilisation des ressources, la mise en oeuvre et le suivi contrôle, dans le cadre d'une vision de développement partagée par tous les acteurs concernés.

Cette vision se fonde sur le contexte actuel du Niger, marqué par : le processus de décentralisation en cours qui opte pour une plus grande responsabilisation et participation des communautés dans le processus de développement ; l'existence d'un cadre de politique nationale axé sur la lutte contre la pauvreté (Stratégie de Développement Accéléré de Réduction de la pauvreté (SDRP 2008 – 2012).

Ce document de politique nationale de développement comporte 7 axes stratégiques qui portent un accent particulier à cinq dimensions ou paramètres : l'accès, la qualité, l'équité, la gouvernance et le renforcement des capacités.

## 4.2 Missions

La mission s'articule autour des thématiques prioritaires de l'organisation. Il s'agit de: La décentralisation, la Gestion des Ressources Naturelles, la sécurité alimentaire, les services sociaux de base, le renforcement des capacités des acteurs. Ce choix a été motivé par le souci de l'ONG de s'inscrire enfin formellement dans ces thématiques qui constituaient jusque là l'essentiel de ses interventions, mais qui n'étaient pas suffisamment justifiés dans le contenu de sa mission initiale.

Pour l'ONG Karkara, initiative de développement signifie que toutes les idées de développement doivent provenir des acteurs- actrices concernés -es. Et que Karkara se positionne comme un catalyseur, un accompagnateur, une structure d'appui conseil.

Les communautés locales concernent : le niveau communautaire (villages, terroirs, campements), le niveau communal et local (inter communal, départemental, régional).

L'accompagnement de proximité s'appuie sur un dispositif qui s'intègre dans la dynamique locale, s'appuie sur les capacités endogènes, ce qui a pour avantage de favoriser une réaction plus rapide, plus économique, qui garantit la confiance mutuelle et surtout l'appropriation des technologies, des approches et des démarches techniques proposées par les projets mis en oeuvre par Karkara ainsi la pérennisation des acquis.

## 4.3 Les buts de l'ONG Karkara

Pour atteindre cette mission, l'ONG Karkara s'est fixé deux Objectifs au plan stratégique. L'un se rapporte aux défis qui se posent aujourd'hui au Niger et le second opte pour le renforcement organisationnel de la structure. Le But 1 vise à améliorer les conditions de vie des ménages à travers un meilleur accès et contrôle des services sociaux de base, l'amélioration des revenus, par l'accompagnement des acteurs et actrices de développement à la base dans leurs actions de production et de mise en marché mais aussi de lobbying / plaidoyer et le renforcement de leurs capacités à décider, à agir et à accéder aux potentiels de production.

Les capacités à renforcer sont de plusieurs ordres: intellectuel, informationnel, organisationnel et relationnel, le savoir faire, le savoir être.

Les potentiels de production couvrent les ressources naturelles (terres agropastorales, eau, pâturages etc.), le capital humain, la technologie, les ressources financières et matérielles.

Le But 2 vise à améliorer l'organisation, le fonctionnement et la performance de l'ONG Karkara à travers la mise en place de dispositifs opérationnels adaptés, la définition et l'application des politiques en matière de partenariat, de mobilisation financière et de communication interne et externe et de gestion.

Le terme organisation se réfère aux organes statutaires en termes de composition, attributions et responsabilités.

Le fonctionnement se rapporte à : la relation de travail entre les différents niveaux de l'organisation, les prises de décision et leur mise en oeuvre, l'accomplissement des responsabilités, la réalisation des actions prévues dans une dynamique commune et partagée puis le respects des principes et valeurs de l'organisation Et par performance, il faut entendre : rendement, réalisations, contributions apportées, il s'agit aussi de passer d'un niveau à un autre.

En termes d'activités, l'ONG KARKARA intervient principalement dans les domaines suivants:

1. Gestion concertée des ressources naturelles,
2. Promotion des organisations paysannes (OP),
3. Décentralisation et Bonne gouvernance locale,
4. Santé et nutrition,
5. Sécurité alimentaire,
6. Santé animale et promotion d'un système vétérinaire de proximité (SVPP),
7. Hydraulique villageoise et pastorale,
8. Promotion des mécanismes et dispositif de gestion non violente des conflits.

L'ONG KARKARA est présente sur toute l'étendue du territoire à travers ses Coordinations régionales et/ou ses projets.

Sur le plan de la gestion opérationnelle, KARKARA a acquis une expérience à travers l'exécution de plusieurs programmes et projets au niveau national, ce qui lui a permis de se forger une image sur l'échiquier d'ONG nationales avec à son actif les résultats suivants en vingt ans d'intervention (1992-2012):

- ✚ Environ 200 projets exécutés,
- ✚ Environ 500 emplois créés,
- ✚ 50 000 personnes vulnérables touchées,
- ✚ Environ 32 milliards de francs CFA gérés.

#### 4.4 Fonctionnement

Les organes et instances de l'organisation sont les suivants :

- L'Assemblée Générale (AG)
- Le Conseil d'Administration (CA)
- Le Secrétariat Exécutif (SE)

➤ **L'Assemblée générale**

L'Assemblée Générale est constituée des membres de l'Association. Elle constitue la plus haute instance de l'ONG KARKARA. Elle se réunit en session ordinaire au moins une (1) fois l'an mais peut se réunir également en session extraordinaire dans les conditions prévues dans le règlement intérieur.

L'Assemblée Générale a pour missions :

- ✓ Définir les orientations générales de l'ONG
- ✓ Adopter et modifier les statuts et règlement intérieur
- ✓ Elire en son sein les membres du Conseil d'Administration
- ✓ Approuver le budget et contrôler son exécution
- ✓ Décider des relations avec d'autres institutions poursuivant des objectifs similaires
- ✓ Contrôler les activités du Conseil d'Administration

➤ **Le Conseil d'Administration**

Composé de huit (8) membres élus par l'Assemblée Générale pour un mandat de trois (3) ans renouvelable une (1) fois. Le Conseil d'Administration élit en son sein un bureau composé de cinq (5) membres dont (i) un président, (ii) un vice-président, (iii) un secrétaire général, (iv) un trésorier, (v) un trésorier adjoint.

Le Conseil d'Administration de l'ONG KARKARA est chargé de :

- ✓ Suivre l'exécution des décisions de l'Assemblée Générale
- ✓ Examiner et approuver les propositions du Secrétaire Exécutif
- ✓ Adopter le programme d'activités et le budget conséquent
- ✓ Soumettre des propositions à l'intention de l'Assemblée Générale
- ✓ Recruter le Secrétaire Exécutif
- ✓ Suivre et contrôler les activités du Secrétariat exécutif
- ✓ Contrôler les activités d'éventuelles représentations de l'organisation

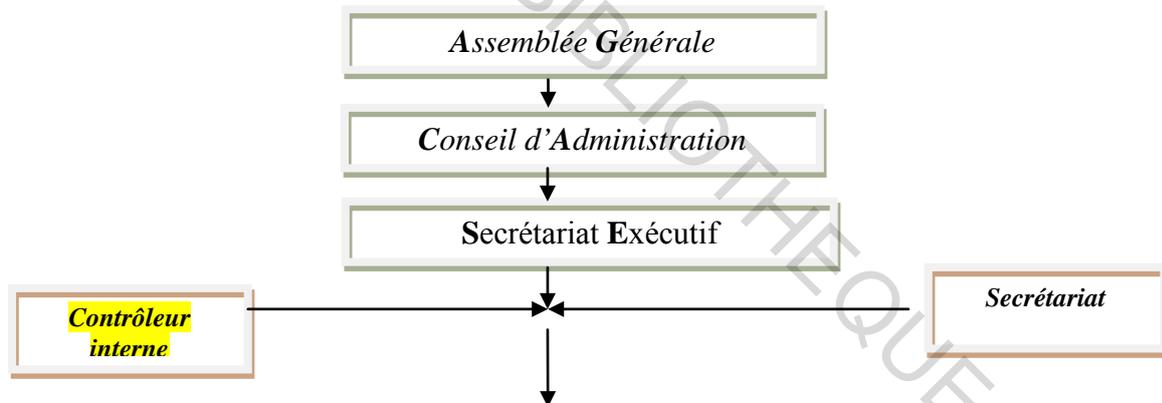
- ✓ Désigner un auditeur externe pour la vérification des comptes de l'ONG sur proposition du Secrétariat Exécutif.

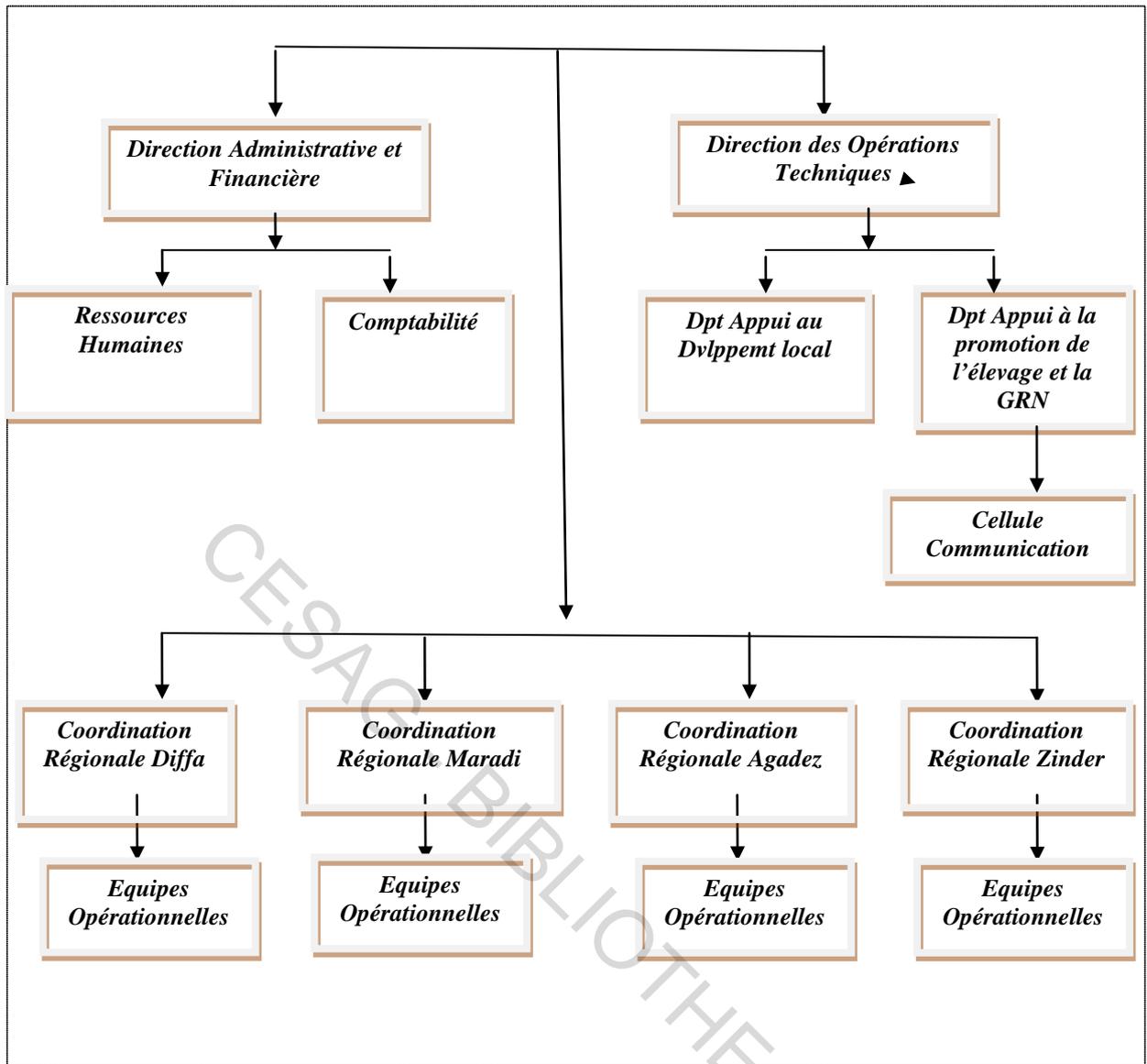
➤ **Le Secrétariat Exécutif (SE)**

Il est l'organe permanent de mise en œuvre de la politique de l'organisation. Sous la responsabilité du Conseil d'Administration, le Secrétariat Exécutif est chargé de préparer, gérer, coordonner et exécuter les programmes de l'ONG KARKARA. Il est dirigé par un Secrétaire Exécutif recruté par le Conseil d'Administration. Le Secrétariat Exécutif est basé à Niamey, siège de l'Association. Pour conduire efficacement sa mission, il est appuyé par les Coordinations Régionales (CR) elles-mêmes ayant sous leur contrôle les équipes des projets.

**4.5 Organisation.**

**Figure 7: L'organisation du service peut être schématisée à travers l'organigramme**





Source : ONG KARKARA

## **Chapitre 5 : Description et analyse du système de contrôle existant**

Les interviews que nous avons réalisées, nous ont permis d'appréhender Karkara à travers son environnement, son organisation et son fonctionnement. L'objectif de ce chapitre est de faire une description et une analyse du système de contrôle existant à l'ONG.

### **5.1 Le contrôle interne à l'ONG Karkara**

L'existence du manuel de procédure suppose que son contrôle interne est organisé et structuré. Les procédures de contrôles internes prévues à cet effet visent :

- ✓ l'exécution d'opérations (activités) ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces dans le cadre de la mise en œuvre des activités de l'ONG KARKARA au niveau National (SE) et au niveau régional (CR) ;
- ✓ le respect de l'obligation de rendre compte à tous les niveaux et de façon fiable. Le respect de ce principe à tous les niveaux passe par le développement, le maintien et la mise à disposition d'informations financières et non financières, fiables et pertinentes et au moyen d'une publication correcte de ces informations dans les rapports établis en temps opportun à l'intention de l'ensemble des parties prenantes, tant en interne qu'en externe ;
- ✓ la conformité aux dispositions contenues dans les documents de base de l'ONG de toutes les opérations (activités) initiées et conduites par les Coordinations régionales et le SE ;
- ✓ la protection des ressources à tous les niveaux (CR, SE) contre les pertes, les mauvais usages et les dommages dus au gaspillage, aux abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités ;
- ✓ la mise en place d'un système efficace de détection des risques et de proposition des mesures correctives.

### **5.2 Description de la procédure de passation de marché**

L'ONG Karkara étant une structure qui gère des projets localisés dans toutes les régions du Niger dispose des procédures de passation de marché très complexe. La procédure prévue est résumée dans le tableau suivant.

**Tableau 5: Procédure de passation de marché de l'ONG karkara**

Procédure applicable	Seuil (en millions de F CFA)	Nature de la prestation
<b>Achat sur facture</b> (Article 3 du code des Marchés Publics).	Tout achat public d'un montant inférieur à <b>(5.000.000) francs CFA</b>	Quelle que soit la nature de la prestation ; comparaison d'au moins trois factures ou d'au moins trois (3) demandes de proposition.
<b>Passation d'un marché</b> (Article 3 du CMP)	Tout achat public d'un montant égal ou supérieur à cinq <b>(5) millions</b> de F CFA.	Quelle que soit la nature de la prestation (fournitures, services, consultants, travaux).
<b>Consultation de fournisseurs</b> (Article 41 du CMP)	Tout achat public d'un montant égal à <b>5 millions FCFA</b> et inférieur à <b>10 millions FCFA</b> .	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Pour les travaux de consultants et/ou de prestations de services usuels ;</li> <li>● Pour les fournitures standards,</li> <li>● pour les petits travaux simples.</li> </ul>
<b>Appel d'offres ouvert</b> (Article 13 du CMP).	Au delà des seuils ci-dessus indiqués.	Quelle que soit la nature de la prestation
<b>Appel d'offres restreint</b> justifié par l'existence d'une liste de candidats agréée au vu de leurs références professionnelles ou techniques particulières (Article 38 du CMP)	Les achats publics d'un montant : - Supérieur à <b>10 millions FCFA</b> et inférieur ou égal à <b>20 millions FCFA</b> ;	● pour les prestations de service et Consultants ;
	- Supérieur à <b>10 millions FCFA</b> et inférieur ou égal à <b>25 millions FCFA</b> ;	● pour les fournitures;
	- Supérieur à <b>10 millions FCFA</b> et inférieur ou égal à <b>30 millions FCFA</b> .	● pour les travaux.
<b>Marché Négocié par entente directe</b> Nécessité pour des raisons techniques de continuer avec un même prestataire. (Article 42 du CMP).	Le montant d'un tel marché ne excéder <b>30%</b> de celui du premier marché.	Pour les travaux, fournitures ou services devenus nécessaires à la suite de circonstances imprévues ; un seul marché de ce type est autorisé avec le même titulaire.
<b>Avenants</b> (article 87 du Code des Marchés Publics)	L'augmentation du volume de prestations résultant de 1 ou 2 avenants ne peut dépasser <b>25%</b> des quantités initiales du marché et <b>30%</b> du montant y compris des clauses éventuelles d'actualisation ou de révision des prix.	En cours d'exécution d'un marché, tout changement dans le volume des prestations excédant les variations maximales prévues aux cahiers de charges donne lieu à un avenant.
<b>Révision des Prix</b> (article 89 du Code des Marchés Publics)	Lorsque la révision de prix en application des clauses contractuelles conduit à une variation supérieure à <b>20%</b> du montant initial du marché ou du montant de la partie restant à exécuter, <b>le marché peut être</b>	Quelle que soit la nature de la prestation.

	<b>résilié à la demande de chacune des parties.</b>	
<b>Préférence Nationale</b> (Article 36 du Code des Marchés Publics)	Inférieure ou égale à <b>15 %</b> du montant de l'Offre en faveur des entreprises nationales et de l'UEMOA.	A condition de la mentionner dans le DAO.
<b>Avance de démarrage</b> (Article 98 du code des marchés)	Le montant total des avances accordées au titre d'un marché déterminé ne peut excéder <b>30%</b> du montant du marché initial.	Quelle que soit la nature de la prestation.
<b>Sous-traitance</b> (Article 12 du Code des Marchés Publics ; article 4 IS DAO TYPE Travaux ; article 6 IS DAO TYPE Fournitures et Services)	Le Coût total des fournitures, services ou travaux confiés à un ou plusieurs sous traitants ne peut dépasser <b>40%</b> du montant du marché.  Une Entreprise Etrangère peut sous traiter à une Entreprise Nationale <b>50%</b> du montant du marché.	Quelle que soit la nature de la prestation.

### 5.3 Identification et analyse des risques

Sur la base des informations collectées nous avons pu identifier et analyser les risques liés au processus.

**Tableau 6: Tableau d'identification et d'analyse des risques**

					Service audité : ONG	
Exercice : 2013		Tableau d'identification et d'analyse des risques opérationnels du processus			Folio : 1	
Date : Septembre 2013					/3	
Tâches	Objectifs Spécifiques	Risques	Bonnes Pratiques	Opinion		Commentaires
				F/f	Conséquences	
Consultation des fournisseurs	- S'assurer que les achats respectent les conditions de qualité S'assurer que les achats ne sont pas disséqués.	RI : mauvaise qualité R2 favoritisme	- Confrontation des proformas - Confronter la cotation des prix 0	F	Réception des achats de mauvaise qualité	Elevé Avoir une liste des fournisseurs agréés

					Service audité : ONG Karkara		
Exercice : 2013		Tableau d'identification et d'analyse des risques opérationnels du processus			Folio : 2 /3		
Date : Septembre 2013							
Tâches	Objectifs Spécifiques	Risques	Bonnes Pratiques	Opinion		Commentaires	
				F/f	Conséquences	Degré de confiance	
Passation de marché	- S'assurer que la passation des marchés respecte la procédure	RI : dépouillement fictif R2 favoritisme	- Diffusion de l'offre dans les journaux et par des communiqués radio - Réception des dossiers sous pli fermé	F	Réception des achats de mauvaise qualité	Elevé	Ouvert au public

		<b>Tableau d'identification et d'analyse des risques opérationnels du processus</b>			<b>Service audité :</b>		
<b>Exercice : 2013</b>					<b>ONG Karkara</b>		
<b>Date : Septembre 2013</b>					<b>Folio : 3 /3</b>		
Tâches	Objectifs Spécifiques	Risques	Bonnes Pratiques	Opinion			Commentaires
				F/f	Conséquences	Degré de confiance	
Achat sur facture	- S'assurer de la conformité des achats	RI : achat fictif  R2 favoritisme	- Adresser des bons de commande  - Avoir une cotation de prix	F	- Réception des achats couteux	Elevé	

## **Chapitre 6 : Conception d'une structure d'audit interne à l'ONG Karkara**

Le présent chapitre a pour objet de définir la fonction de l'audit interne à l'ONG Karkara, définir ses missions et attributions, son niveau de rattachement hiérarchique qui pourront être validés dès que l'instance dirigeante aura décidé de sa création. Compte tenu des contraintes administratives et des réalités administratives, nous ne pourrions avoir la prétention de valider les points cités.

Nous allons présenter : les attentes de la direction, le cadre de référence, les missions et les objectifs, la structure organisationnelle, les moyens et outils, les recommandations et les perspectives de mise en œuvre de celles-ci.

### **6.1 Les attentes de l'ONG**

La direction de l'ONG attend de la conception d'une structure d'audit interne :

- ✓ l'amélioration efficace de son fonctionnement ;
- ✓ l'évaluation permanente du dispositif de contrôle interne ;
- ✓ le respect des lois, règlements, notes de service en vigueur ;
- ✓ la création de valeur ajoutée par la mise en œuvre de recommandations éventuelles

### **6.2 Le cadre de référence**

Au-delà de la définition de l'audit interne, le cadre de référence qui s'applique est basé sur : les responsabilités du service d'audit interne, le code de déontologie et les normes pour la pratique professionnelle.

#### **6.2.1 Les responsabilités du service d'audit interne**

Les responsabilités de service d'audit interne seront définies par la direction de l'ONG en fonctions des objectifs à atteindre.

Elles devront être définies dans une charte d'audit interne.

#### **6.2.2 Le code de déontologie**

En dehors des obligations inhérentes au statut du personnel de l'ONG, l'auditeur interne se conforme aux normes internationales de sa profession en matière de déontologie.

L'auditeur veille à conduire ses enquêtes sans préjugés. Dans ses conclusions, il doit manifester un haut niveau d'objectivité, d'impartialité et d'honnêteté. Il doit se comporter de manière telle que son intégrité et sa bonne foi ne puissent pas être mises en doute.

L'auditeur interne doit être intransigeant sur la qualité de ses travaux. Dans sa contribution pour la performance, il doit avoir une grande rigueur technique et une capacité d'écoute lui permettant d'appréhender les réalités opérationnelles.

En cas de découverte d'irrégularité ou de fraudes graves l'auditeur informe immédiatement la hiérarchie et examine avec elle la meilleure conduite à tenir pour la recherche de preuves avec discrétion.

L'auditeur interne est soumis au strict secret professionnel. Il a le devoir de refuser une mission qui lui serait proposée s'il estime en conscience et de façon étayée, et après discussion avec confidentialité, qu'une insuffisance ou une absence de compétence ou de moyens adoptés à la mission proposée risque de nuire à la crédibilité des conclusions.

### **6.2.3 Les normes**

Les Normes ont pour objet :

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

Les Normes sont des principes obligatoires constituées :

- de déclarations sur les conditions fondamentales pour la pratique professionnelle de l'audit interne et pour l'évaluation de sa performance. Elles sont internationales et applicables tant au niveau du service qu'au niveau individuel.
- d'interprétations clarifiant les termes et les concepts utilisés dans les déclarations.

Les Normes utilisent des termes ayant un sens spécifique qui est précisé dans le Glossaire. En particulier les Normes utilisent le mot « must » pour spécifier une exigence impérative et le mot « should » lorsque le respect de la disposition est recommandé sauf si, en faisant preuve de jugement professionnel, des adaptations sont justifiées par les circonstances.

### **6.3 Les missions et les objectifs du service d'audit interne**

Il s'agit de définir les missions et les objectifs à atteindre par le service d'audit interne. Il revient au secrétariat exécutif et le responsable de service de faire une proposition allant dans ce sens.

### 6.3.1 Les missions

Les missions et les attributions du service d'audit interne constituent les facteurs d'influences de l'organisation de l'audit interne. Une organisation harmonieuse de l'audit interne suppose une bonne définition des missions et attributions de celui-ci. Elles devront intégrer les activités d'assurance et de conseil.

Dans le but d'améliorer la gestion, le service d'audit interne de l'ONG peut être chargée de :

- ✓ promouvoir et développer le concept et les éléments du contrôle interne au sein de l'ensemble des services ou département de manière à favoriser la maîtrise de la gestion et l'amélioration de ses performances ;
- ✓ veiller à la validité des pièces fournies aux responsables ;
- ✓ veiller au respect du délai de production des documents comptables ;
- ✓ promouvoir et aider les responsables et tout le personnel de l'ONG à s'approprier du contrôle interne ;
- ✓ procéder à l'évaluation périodique des programmes mis en œuvre et contrôler les activités des autres services ;
- ✓ vérifier de manière régulière l'application dépense et informer l'instance dirigeante des défaillances et des dysfonctionnements ;
- ✓ mettre à jour et suivre l'application correcte du manuel de procédures ;
- ✓ évaluer en permanence la qualité du contrôle interne ;
- ✓ aider la direction à maîtriser la gestion et à réduire les risques ;
- ✓ vérifier le degré de confiance qui s'attache aux renseignements comptables et aux documents élaborés ;
- ✓ fournir un avis indépendant et objectif sur la qualité des systèmes de gestion et de contrôle interne ;
- ✓ faire toute recommandation tendant à l'amélioration de la qualité des services rendus.

### 6.3.2 Les objectifs

Le service d'audit interne aura comme objectifs de :

- ✓ promouvoir la culture de contrôle interne ;
- ✓ évaluer l'ensemble du système de contrôle interne, afin de détecter rapidement les dysfonctionnements et de proposer des solutions aux responsables ;
- ✓ apporter une valeur ajoutée à l'ONG Karkara en donnant l'assurance au secrétaire exécutif que les contrôles internes exercés sur les activités de l'ONG sont efficaces ;
- ✓ examiner les systèmes mis en place pour garantir la conformité avec les politiques, plans, procédures, lois et règlements pouvant avoir un impact significatif sur les opérations;
- ✓ faire des recommandations tendant à une meilleure maîtrise des opérations ;
- ✓ examiner les moyens de sauvegarde des actifs et, si nécessaire, vérifier l'existence de ceux-ci etc.

L'audit interne doit également organiser les relations des services de l'ONG avec les auditeurs externes lors de leur mission de certification.

### 6.4 Structure organisationnelle

Elle dépend de fois de la volonté de ceux qui mettent en place l'audit interne. Elle varie aussi selon la place occupée par l'audit interne au sein de l'organisation et de la taille de celle-ci. Quelle que soit la structure, le rattachement hiérarchique déterminera en grande partie son efficacité.

#### 6.4.1 Rattachement de l'audit interne

L'audit interne doit être rattaché à une personne ou instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigations, la liberté de son opinion, et la considération adéquate de ses recommandations (Norme 1110). L'ONG peut être assimilée à une petite et moyenne entreprise c'est-à-dire une structure simple.

La taille de l'ONG qui peut être considérée comme celle d'une petite et moyenne entreprise justifie le choix de cette structure. Ainsi pour un souci d'efficacité le service peut démarrer avec un nombre restreint de deux auditeurs.

#### **6.4.2 Déontologie des auditeurs**

Outre les obligations inhérentes aux statuts des associations et des textes qui régissent la création de l'ONG Karkara, le service de l'audit interne doit se conformer aux normes internationales de sa profession en matière de déontologie :(cf. annexe).

#### **6.4.3 Missions et Attributions du Service d'Audit Interne**

Les missions et les attributions du service d'audit interne constituent les facteurs d'influences de l'organisation de l'audit interne. Une organisation harmonieuse de l'audit interne suppose une bonne définition des missions et attributions de celui-ci.

#### **6.4.4 Missions assignées à l'audit interne**

Les missions d'audit interne de l'ONG devront intégrer les activités d'assurance et de conseil pour prendre en compte l'orientation actuelle de la fonction. Le service doit avoir une vision plus large au delà du simple contrôle de régularité/conformité pour étendre son action à l'audit d'efficacité et de management. Pour ce faire, nous recommandons les missions de l'audit interne qui devra être chargé désormais de :

- ✓ vérifier l'existence et l'application des règles et instructions de la direction, l'exactitude des comptes et la fiabilité et la qualité de l'information ; à ce titre, il est habilité à effectuer des enquêtes traditionnelles de vérification des recettes, de suivi et du contrôle des caisses ;
- ✓ vérifier l'existence, la fiabilité, l'efficacité des méthodes et procédures (manuelles et informatisées) et les outils de conduite des activités ; examiner leur compatibilité avec les politiques, les orientations, le projet d'établissement ;
- ✓ 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'ONG et l'adéquation des moyens aux fins et objectifs ; porter un jugement sur les stratégies et politiques ;

- ✓ s'assurer que les instructions sont appliquées de façon satisfaisante en permanence et permettent de garantir l'efficacité de la gestion.

L'audit interne doit également organiser les relations des services de l'ONG avec les auditeurs externes lors de leur mission de certification.

#### 6.4.5 Fiche de poste

Nous allons élaborer la fiche de poste du responsable de service et de son collaborateur.

**Tableau 7: Fiche de poste Responsable de service**

<b>Identification du poste</b>	
Intitulé du poste	Responsable d'audit interne
Service d'appartenance	Service d'audit interne
<b>Situation du poste</b>	
Poste	Désignation
Supérieur hiérarchique	Secrétaire exécutif
Collaborateur	Assistant
<b>Attributions</b>	
<p>Promouvoir et aider les responsables à s'approprier le contrôle interne.</p> <p>Faire toutes propositions pour l'amélioration du système de contrôle interne.</p> <p>Evaluer l'efficacité et la pertinence du système de contrôle interne.</p> <p>Faire le suivi de la mise en œuvre des procédures par tout le personnel.</p> <p>Elaborer le plan d'audit annuel.</p> <p>Déterminer la nature, l'étendue et le planning des missions.</p> <p>Elaborer et actualiser la cartographie des risques.</p> <p>Faire le suivi de l'application des recommandations contenues dans les rapports.</p> <p>Rédiger les rapports d'activités et le rapport annuel.</p> <p>Présenter les rapports à la Direction et aux différents responsables opérationnels concernés.</p> <p>Veiller au respect des règles de déontologie et de la charte.</p>	
<b>Profil du titulaire du poste</b>	
Formation	DESS Audit et Contrôle de Gestion Bac+ 5 en audit ou équivalent

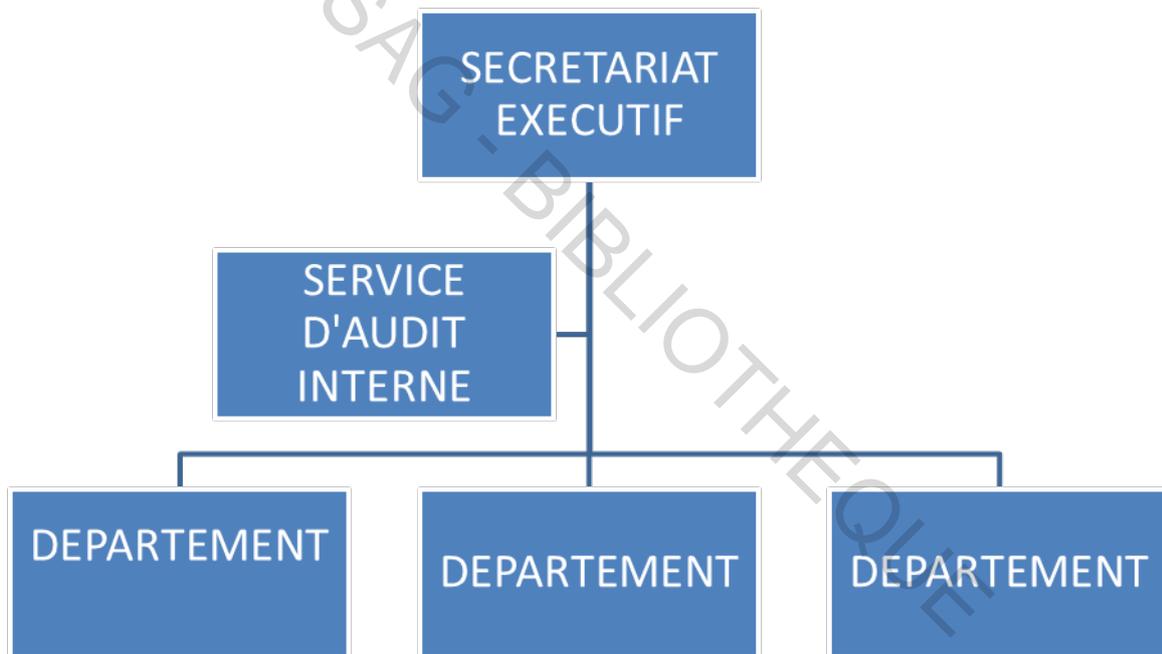
Expérience professionnelle	1 an dans un poste similaire 1 an dans un cabinet d'audit 3 ou 6 mois de stage dans un service d'audit interne
Qualités personnelles requises pour occuper le poste	Bonne probité morale, Capacité de travailler en équipe, Capacité d'analyse élevée Sens d'observation.

**Tableau 8: Fiche de poste Collaborateur**

<b>Identification du poste</b>	
Intitulé du poste	Assistant
Service d'appartenance	service d'audit interne
<b>Situation du poste</b>	
Poste	Désignation
Supérieur hiérarchique	responsable d'audit interne
Collaborateur	responsable d'audit interne
<b>Attributions</b>	
Effectuer les diverses investigations prévues dans le plan de travail Appuyer le responsable de service dans l'exécution des tâches qui lui sont assignées	
<b>Profil du titulaire du poste</b>	
Formation	Bac+ 4 en audit, en comptabilité ou toute formation similaire
Expérience professionnelle	2 ans dans un poste similaire 2 ans dans un cabinet d'audit 1 an de stage dans un service d'audit interne

Qualités personnelles requises pour occuper le poste	Maîtrise des textes relatifs à l'exécution des dépenses publiques Esprit d'équipe Respect Sens d'observation
--	---

**Figure 8: Proposition d'organigramme du service d'audit interne l'ONG Karkara**



Le responsable d'audit interne a en charge l'ensemble des activités du service. Compte tenu du volume des activités de l'ONG, il sera appuyé par un assistant. Le model du service étant simplifié cela permettra au responsable et son collaborateur d'être soudés et participer à toutes les étapes d'une mission d'audit.

## **6.5 Autres aspects organisationnels**

Pour contribuer à étendre le champ d'intervention des auditeurs, la division d'audit interne sera rattachée au secrétaire exécutif comme prévu dans la partie théorique. Les avantages d'un tel rattachement sont :

- ✓ une présentation aisée de l'indépendance vis-à-vis des directions opérationnelles ;
- ✓ le champ d'investigation du service serait plus large, la possibilité donc de contribuer à l'amélioration globale des performances du service ;
- ✓ le service d'audit bénéficiera du soutien du secrétaire exécutif.

### **6.5.1 Les recrutements**

Nous proposons à la direction de l'ONG Karkara de tenir compte du niveau de formation pour le recrutement du responsable de service d'audit interne. L'expérience aussi est un facteur déterminant dans le choix du recrutement. Il est à noter que l'efficacité et la qualité des services de l'audit interne dépend du niveau des auditeurs mais surtout de leur expérience.

Si l'ONG n'a pas les compétences à l'interne, elle peut faire recours aux services d'un cabinet d'audit ou d'un consultant.

Cet auditeur peut être une personne de niveau (bac+5), sortie d'une école de formation en audit ou toute formation similaire qui a des aptitudes professionnelles (intégrité, aptitude d'analyse et de synthèse, rigueur, communication, sens de l'équité, etc.).

### **6.5.2 Le recrutement d'un assistant**

L'assistant qui va collaborer avec le service d'audit interne doit avoir une formation de niveau (bac+4) et maîtrisant les textes relatifs à l'exécution des dépenses publiques.

### **6.5.3 La formation**

La formation constitue un élément clé pour parvenir à se maintenir à un niveau professionnel élevé. Le chef de la division d'audit interne devra veiller à ce qu'ils reçoivent une formation appropriée et l'expérience pratique nécessaire afin qu'ils s'acquittent de leurs tâches efficacement. La formation doit s'inscrire dans un processus continu.

Nous proposons à l'ONG Karkara de faire participer ses auditeurs aux séminaires, colloques qu'organise l'IFACI ou des consultants sur place. Il est nécessaire que le responsable d'audit interne participe à des formations dans le domaine de l'audit.

La connaissance de l'audit permettra aux auditeurs de mieux connaître l'environnement dans lequel il évolue, mais aussi de connaître les attentes et les besoins de l'organisation de manière à s'adapter au mieux à l'obligation de la fonction d'audit.

## **6.6 Les outils et les moyens du service audit interne**

Il s'agit des outils et des moyens qui doivent être mis à la disposition du service d'audit interne pour son bon fonctionnement.

### **6.6.1 La charte d'audit interne**

Le responsable du service d'audit interne va concevoir une charte et proposer à l'instance dirigeante pour garantir les conditions d'indépendance et renforcer sa légitimité. Cette charte couvrira les objectifs stratégiques du service d'audit interne telle que sa mission, son indépendance, son champ d'activité et ses modalités d'interventions.

#### **6.6.1.1 Indépendance**

Le responsable de service d'audit interne relèvera du secrétaire exécutif. Des réunions régulières avec celui-ci contribuent à garantir son indépendance des autres directions.

Le service d'audit interne doit être indépendant des activités qu'elle examine et ne doit donc pas comporter de responsabilités d'exécution. Les avis et recommandations qu'il émet doivent être objectifs.

#### **6.6.1.2 Champ d'activité**

Le champ d'activité du service d'audit interne couvre toutes les activités de l'ONG en relation avec la gestion et le contrôle des risques ; le suivi des systèmes de contrôle, y compris les contrôles financiers, opérationnels et de gestion.

Le service d'audit interne jouit d'un accès sans restriction aux personnes, systèmes, documents de l'ONG, lorsqu'elle le juge nécessaire pour le bon exercice de ses responsabilités.

Le service d'audit interne doit être consultée sur le développement de nouveaux systèmes et les modifications existants, tant manuels qu'informatisés, qui pourraient affecter le système de contrôle interne de l'ONG. Il est souhaitable que son avis soit émis à un stade précoce.

#### **6.6.1.3 Les missions du service audit interne**

Le service d'audit interne se référera aux missions que nous avons décrites plus haut. Elle devra faire une distinction entre le contrôle interne et l'audit interne. Le responsable d'audit devra lever

toute ambiguïté quant à la nature de la fonction assurée par son service et définir aussi le rôle de l'audit interne.

### **6.6.2 Gestion, effectifs et formation**

Le service d'audit interne sera gérée de manière compétente et conformément aux normes professionnelles internationales et aux meilleures pratiques dans le domaine de l'audit interne. Au regard de ses objectifs, elle devra être dotée d'effectifs appropriés en nombre, en ancienneté et en expérience. Son personnel interne doit être formé de façon adéquate pour assumer ses responsabilités.

### **6.6.3 Modalités d'intervention**

Le responsable de service se référera sur le plan d'audit établi. Il doit décrire les modalités pratiques d'intervention de son service dans le but de :

- ✓ dresser un cadre formel de déroulement des missions, afin de garantir une certaine homogénéité d'intervention ;
- ✓ informer les audités de l'ONG des modalités d'intervention, de la présentation des conclusions et le suivi des recommandations.

A cet effet, les constatations et recommandations du service d'audit interne doivent être transmis rapidement à l'audité et être discutés dans le cadre d'une procédure contradictoire avant l'établissement du rapport final. Les recommandations acceptées doivent être suivies de façon à s'assurer que des mesures appropriées ont été prises.

Lorsque des constatations ou recommandations importantes n'ont pas été acceptées ou que la mise en œuvre de recommandations n'est pas jugée satisfaisante, le responsable d'audit interne soumet la question à l'attention du secrétaire exécutif afin de faire reconnaître et accepter les risques découlant d'une inaction. Il appartient au secrétaire exécutif en dernier ressort d'accepter ou non et de mettre en œuvre ou non les constatations et recommandations de l'audit.

### **6.6.4 Plan d'actions**

Nous recommandons à la direction de l'ONG Karkara d'élaborer un plan d'actions pour la mise en œuvre des recommandations que nous avons formulé.

### **6.6.5 Elaboration du manuel d'audit**

Le responsable d'audit interne élaborera un manuel d'audit interne qui définira le cadre de travail de son service. Ce manuel contiendra, la caricature du service d'audit de l'ONG, son niveau de rattachement, la fiche de poste ainsi qu'un rappel des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne (se référer aux normes dans la partie théorique).

Certains imprimés utilisés par les auditeurs devront être mis en place : le papier de travail, la feuille de révélation et d'analyse des problèmes, la feuille d'analyse des risques, le tableau d'identification et d'analyse des risques opérationnels du processus, la grille de séparation des tâches, le diagramme de circulation, les questionnaires etc.

Le planning et le système de classement des dossiers et des rapports seront consignés dans le manuel qui, en plus, aidera à la formation de l'auditeur débutant.

Quant aux dossiers, il est à noter qu'ils constituent la mémoire du service et doivent faire l'objet d'un archivage. Le service d'audit interne doit reconnaître que la mission d'audit ne se termine réellement que lorsque le dossier d'audit est en ordre et prêt au classement. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le temps consacré à ce travail est normalement imputé à la mission d'audit interne.

#### **6.6.6 Le papier de travail**

Le papier de travail est le support obligatoire de tout constat, de toute observation, car rien ne doit être laissé à la mémoire. L'auditeur est celui qui note tout.

Le papier de travail portera les mentions suivantes :

- Client : le service d'audit mettra le nom de la structure auditée dans cette partie.
- Exercice : elle mettra l'année ou le mois concerné par leur l'audit.
- Collaborateur : c'est la partie où l'auditeur mettra son nom codé par exemple.
- Revu par : cela concerne par exemple un travail qui a été effectué par l'auditeur confirmé et qu'il soit revu par son chef.
- Folio : concerne le numéro de feuille utilisé par l'auditeur.

Le papier de travail doit être normalisé, signé, daté, compréhensible, simple, peu couteux et complet.

#### **Tableau 9: Papier de travail**

Service d'Audit Interne															
Client :										CODE					
EXERCICE										COLLABORATEUR		REVU PAR :		DATE :	

Source : nous-mêmes

### 6.6.7 Le plan d'audit

Pour une efficacité de la division d'audit interne, toutes les interventions doivent être planifiées au minimum sur trois ans. En fonction des risques identifiés, le service élaborera une cartographie des risques. Sur la base de cette cartographie, il élaborera un plan d'audit en collaboration avec le secrétariat exécutif.

Le temps ne nous permettait pas d'élaborer ni une cartographie des risques, ni un plan d'audit. Mais, nous proposons une démarche d'établissement de ce plan. La détermination de toutes les activités, les services ou directions à auditer sur une période de trois ans qu'elle fera toujours en collaboration avec le secrétariat exécutif ;

- ✓ La définition des types d'intervention ;
- ✓ L'évaluation du temps nécessaire sur chaque mission, l'établissement d'un budget lié à ses missions en tenant compte des moyens matériels qu'il doit utiliser ;
- ✓ L'élaboration d'un planning d'intervention ;
- ✓ La soumission du plan à l'approbation de la direction pour lui donner force exécutoire et le rendre fonctionnel.

### 6.7 Les moyens

Le service d'audit interne doit disposer des moyens suffisants pour son bon fonctionnement. Les moyens nécessaires au bon fonctionnement d'un service d'audit interne ont été définis dans la première partie de notre étude. Il s'agit des moyens matériels, humains et financiers.

## **6.8 Recommandations et Perspectives de mise en œuvre des recommandations**

### **6.8.1 Recommandations**

#### **✓ Au niveau du Secrétariat exécutif**

La première condition d'un contrôle interne passe par l'existence d'un manuel de procédures administratives, financières et comptables bien appliqué. En raison des activités de l'ONG, nous recommandons à l'ONG de formaliser un manuel de procédures visant à sauvegarder son patrimoine, à maintenir et à accroître son efficacité. Le manuel sera un outil de contrôle pour le nouveau service d'audit interne.

Nous recommandons à l'ONG une planification des réunions de direction pour faire la situation de l'état d'exécution des activités, analyser les problèmes spécifiques de chaque département. Si nécessaire étendre ce genre de rencontres aux membres du personnel. Cette réunion sera présidée par le SE, et en son absence par son intérim.

Pour éviter les paiements non autorisés, nous recommandons la matérialisation des autorisations par un visa du SE.

Nous recommandons la création d'un service d'audit interne qui est nécessaire pour l'ONG non seulement pour pallier les faiblesses de contrôle interne, mais aussi maîtriser les risques en évaluant d'une manière pertinente son contrôle interne. Cette structure veillera à l'application effective des procédures élaborées.

#### **✓ Au niveau de la direction des affaires administratives et financières**

Nous recommandons la conservation des chéquiers et des liquidités dans un coffre fort ou dans un lieu sûr. Pour éviter les risques de détournements de chèques, nous proposons la suppression du système allé et retour.

#### **✓ Au niveau du matériel informatique**

Nous recommandons une sécurisation des ordinateurs et des écrans de veille. Pour éviter les risques de mauvais usages, nous recommandons la spécification des tâches d'exécution, d'autorisation, d'enregistrement, et de contrôles.

### 6.8.2 Perspectives de mise en œuvre des recommandations

Il s'agit de déterminer les modalités pratiques de mise en application effective des recommandations formulées.

La pertinence de ces recommandations, dépendra de l'implication et de l'adhésion du personnel au système de contrôle interne. Elles intéressent à plus d'un titre le Secrétaire exécutif, le DAF, tout le personnel de l'ONG. Dans le contexte du plan d'action découlant de l'évaluation du contrôle interne, le service d'audit interne jouera un rôle important dans le suivi et, par ses conseils, dans l'application des plans spécifiques qui visent à l'amélioration de la gestion. La mise en place du service d'audit interne est de la responsabilité du secrétaire exécutif qui tiendra compte de sa contribution. Par conséquent, il revient à lui de prendre toutes les dispositions nécessaires pour la mise en œuvre des recommandations.

La mise en place d'un service d'audit interne à l'ONG demande un certain nombre de préalables, notamment la sensibilisation du personnel en vue d'avoir leur adhésion totale. Leur faire comprendre le rôle de la fonction d'audit interne à l'ONG. A ceux-ci s'ajoutent d'autres facteurs :

- ✓ Un changement de structure organisationnelle : la mise en place du service d'audit interne nécessitera une révision et une adaptation de l'organigramme de l'ONG au nouveau service et à revoir la circulation de l'information. L'intégration de ce nouveau service provoquera sans doute une redéfinition des postes. A cette occasion, il serait souhaitable que l'ONG procède à cultiver un esprit organisationnel chez les agents, afin qu'ils puissent comprendre et accepter le nouveau service d'audit interne.
- ✓ La volonté et la conviction : la mise en place du service d'audit interne doit être une décision du secrétariat exécutif, mais une volonté et une adhésion de tout le personnel. Ce service doit avoir le soutien et l'entière confiance de tous les agents gage de sa réussite.

Un besoin en service d'audit interne sera exprimé par le SE au conseil d'administration. L'ONG justifiera ou argumentera ce besoin. Elle en définira aussi les missions et les attributions, en plus de son niveau de rattachement hiérarchique.

Une fois créé, il sera procédé au recrutement du responsable de service d'audit interne et de son collaborateur. Une fois nommé, le responsable de service procédera à une cartographie des risques, afin d'établir un plan d'audit interne.

Dans ce chapitre, nous avons tenté de définir certains éléments déterminants pour la conception d'un service d'audit interne. Nous avons été limités dans notre démarche de conception par des contraintes liées à beaucoup de facteurs.

Le temps ne nous permettait pas d'élaborer une cartographie des risques. Or après la cartographie, on élabore le plan d'audit interne, raison pour laquelle ce plan n'a pas pu être élaboré. Tout de même des recommandations au responsable de service pour leur élaboration et des modèles d'outils sont élaborés dans la partie annexe de ce document.

Nous demandons l'indulgence de nos lecteurs compte tenu des spécificités de ce secteur.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**CONCLUSION GENERALE**

Au terme de notre mémoire, il ressort que la création d'un service d'audit interne aura une importance pour les responsables de l'ONG en matière de contrôle interne.

Dans le contexte actuel de l'ONG, il ya lieu que le management soit assisté par une structure qui soit indépendante des activités menées au quotidien pour créer les conditions d'un meilleur pilotage de son organisation.

La qualité du contrôle interne est garante de la sauvegarde des éléments du patrimoine de l'ONG contre les risques de vol, de perte, de fraude et de la fiabilité de l'information financière et comptable.

D'où l'importance pour l'ONG de disposer :

- ✓ d'un manuel de procédures qui prend en compte les activités de l'ONG décrivant de manière détaillée les procédures à suivre pour les directions opérationnelles pour pouvoir répondre aux objectifs du contrôle interne ;
- ✓ d'un service d'audit interne chargé de veiller à l'application effective.

L'objectif primordial du service d'audit interne sera d'apporter une valeur ajoutée à l'ONG en donnant l'assurance que les contrôles exercés sur la procédure de passation de marché et les autres procédures sont efficaces, d'une part, et des conseils sur la façon d'améliorer le système, d'autre part.

Le service d'audit interne répondra aux soucis des responsables de l'ONG de vouloir créer les conditions d'un environnement sécurisé qui améliore l'efficacité et la transparence dans la gestion des fonds.

Ce service va contribuer à la modernisation de l'ONG et à améliorer l'efficacité de son fonctionnement, notamment en fournissant des éléments nécessaires pour l'adaptation aux changements continus.

Dans ce contexte, il ya lieu que le management soit assisté par une structure qui soit indépendante des activités menées au quotidien pour créer les conditions d'un meilleur pilotage de son organisation.

Le service d'audit interne :

- ✓ s'aura mieux répondre aux attentes de l'ONG ;
- ✓ apportera à l'ONG encore plus de valeur ajoutée ;
- ✓ apparaîtra enfin comme un acteur incontournable de la bonne gouvernance

**ANNEXES**

## Annexe 1: Règles de conduite

Règles de conduite	Contenu
<i>Intégrité</i>	<p>Les auditeurs internes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité.</li> <li>- doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession.</li> </ul> <p>1.3. Ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou leur organisation.</p> <p>1.4. Doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.</p>
<i>Objectivité</i>	<p>Les auditeurs internes :</p> <p>2.1. Ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation.</p> <p>2.2. Ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel.</p> <p>2.3. Doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées</p>
<i>Confidentialité</i>	<p>Les auditeurs internes :</p> <p>3.1. Doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités.</p> <p>3.2. 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.</p>
<i>Compétence</i>	<p>Les auditeurs internes :</p> <p>4.1. Ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir faire et l'expérience nécessaires.</p> <p>4.2. Doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.</p> <p>4.3. Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.</p>

Source : nous-même

**Annexe 2: Normes de qualification et de fonctionnement**

<b>Groupes</b>	<b>Numéros</b>	<b>Contenu</b>
<b>Les normes de qualification</b>	1000	Mission, pouvoirs et responsabilités : obligation de disposer d'une charte qui définit la nature des missions d'assurance et de conseil du SAI.
	1130	Atteinte à l'indépendance et à l'objectivité : obligation d'informer auparavant le donneur d'ordre pour les missions où l'indépendance et l'objectivité peuvent être altérées ;
	1220	Conscience professionnelle : l'auditeur interne pour une mission de conseil intègre les besoins et attentes des clients, sa complexité et la variable coût/avantages escomptés.
	1230	Compétence : obligation de refuser ou de se faire assister par les spécialistes pour les missions de conseil dans les domaines l'audit interne ne possède pas des compétences.
<b>Les normes de fonctionnement</b>	2010	Planification : la programmation des missions doit se baser sur l'approche par les risques en ayant un outil de mesure de ceux-ci,
	2110	Management des risques : participation à l'évaluation et à l'identification des risques.
	2120	Contrôle : aider et maintenir un dispositif de contrôle (garder la structure sous contrôle),
	2130	Gouvernement d'entreprise : contribuer au processus de gouvernance (disposer d'un code d'éthique pour insuffler une bonne culture d'entreprise),
	2201	Considération relative à la planification : elles concernent les objectifs de l'objet de l'audit, les risques et moyens de lutte, l'efficacité du système de contrôle interne et les possibilités d'amélioration,
	2210	Objectifs de la mission : l'étendue des objectifs
	2220	Champ de la mission : fonctions des objectifs de

		la mission
	2240	Programme de travail de la mission : ce programme doit être élaboré et formalisé
	2230	Documentation des informations : la nécessité de disposer d'une documentation avec des informations, dont l'accès est géré par le responsable du S AI.
	2410	Contenu de la communication : les objectifs et le champ d'application (conclusions, recommandations et plan d'action).
	2440	Diffusion des résultats : elle se fait à des personnes appropriées,
	2500	Surveillance des actions de progrès : le responsable doit veiller à cette surveillance.

Source : nous même

### Annexe 3: FICHE DE PROPOSITION DE MISSION D'AUDIT INTERNE

OBJET DE LA MISSION						
DESCRIPTION DU SUJET ET PREOCCUPATIONS DE L'EMETTEUR						
DESCRIPTION DU SUJET : PREOCCUPATIONS :						
CODIFICATION DU THEME				Code		
Direction / Service :						
Division :						
Procédure :						
Autres :						
BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS						
CHAMP DE LA MISSION		Fréquence de la mission				
		Mission  Ponctuelle	Mission récurrente			
			Tous les ans	Tous les 2 ans	Tous les 3 ans	Tous les 4 ans

Emetteur : ..... Date

Signature

#### Annexe 4: Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes

<b>Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes</b>		
<b>Papiers de travail :</b>		<b>FRAP n°</b>
<b>Problème :</b>		
<b>Faits :</b>		
<b>Causes :</b>		
<b>Conséquences :</b>		
<b>Solution proposée :</b>		
<b>Etablie par :</b>	<b>Approuvée par :</b>	<b>Validée par :</b>
<b>Le :</b>	<b>Le :</b>	<b>Le :</b>

**Annexe 5: Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes**

Domaine/ Opération	Objectifs de Contrôle	Risques	Indicateurs/ Indices	OPINION			Commen- taires ou Référence
				Force/ faiblesse	Conséquence	Degré de confiance	

**Annexe 6: Feuille de couverture (FDC)**

	Références papier de travail	Références FRAP
<b>OBJECTIFS DES TRAVAUX</b>		
<b>MODALITES D'EXECUTION</b>		
<b>CONCLUSION</b>		

## **Annexe 7: Modèle de l'ordre de mission**

Codification du thème :

Service :

Division :

Procédure :

Autres :

### **✓ Origine et circonstances de la mission**

Cette mission rentre dans le cadre du plan annuel d'audit de l'exercice budgétaire.../... qui découle du plan pluriannuel.../....

Le choix de votre entité et des domaines à auditer, est le résultat de tout un processus de planification des missions au sein de l'hôpital selon une démarche participative.

### **\* Champs d'investigation**

La mission concerne un audit :

- de conformité : Oui / Non
- de régularité : Oui/ Non
- d'efficacité : Oui/ Non
- de stratégie : Oui/ Non
- de management : Oui/ Non

Cet audit portera sur la fonction ou le processus X et couvrira notamment les volets suivants :

- les moyens et outils disponibles et utilisés pour l'accomplissement des tâches,
- les procédures relatives au processus X,
- l'organisation de la fonction ou du service ou de la division.

### **✓ Objectifs de la mission *Exemples* :**

- S'assurer de l'existence d'une procédure, décrivant le cadre dans lequel s'exerce la fonction ou le domaine objet de l'audit,
- S'assurer de la conformité des pratiques par rapport aux procédures décrites dans le référentiel des procédures,
- Evaluer les risques correspondant à chaque étape du traitement actuel, et vérifier la présence de contrôles internes, soit dans les systèmes informatiques supportant la fonction soit en dehors,
- S'assurer de l'existence d'un meilleur suivi des dossiers relatifs à la procédure auditée,
- S'assurer de la fiabilité et de l'intégrité des informations, aussi bien financières qu'opérationnelles,
- S'assurer du respect de la réglementation, des formules et des paramètres de calculs.

✓ **Limites de la mission**

Indiquer clairement les domaines non couverts par la mission.

✓ **Calendrier de la mission Exemple :**

*Cette mission se déroulera du . Au . auprès de M. Y et de ses collaborateurs qui auront l'amabilité d'apporter toute l'aide nécessaire et indispensable pour le bon déroulement de la mission.*

✓ **Responsabilité de la mission Exemple :**

L'audit de XXXXXX sera réalisé par ..... sous la supervision et/ ou la responsabilité de .....

Nous restons, bien entendu, à votre entière disposition pour toute information complémentaire, et vous prions d'apporter votre entière collaboration à cet audit dont le principal objectif est d'améliorer le fonctionnement et le déroulement des tâches relatives aux processus ou à la procédure en question.

**Le Directeur**

**Le Chef de service de l'Audit interne**

**Pour accusé de réception :**

**Le Chef de service de l'entité audité**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**BIBLIOGRAPHIE**

## OUVRAGES

1. AHOANGANSI, Evariste (2008), Audit et Révision des comptes, édition Mondexperts, Abidjan, 729 Pages;
2. BARBIER Etienne (1999), Mieux piloter et mieux utiliser l'Audit -l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations, MAXIM A, Paris, 124 Pages.
3. BARBIER Etienne (1996), permanence et actualité, Editions d'organisation, Paris, 211 Pages.
4. Barry Mamadou (2009), Audit et Contrôle Interne, Sénégalaise de l'imprimerie, Dakar, 371p.
5. BARRY, Mamadou (1999), Procédures opérationnelles, comptables et de contrôle à mettre en place dans les entreprises des *secteurs public, parapublic et privé*, Dakar, 371 p.
6. BECOUR Jean Charles et BOUQUIN Henri (1996), audit opérationnel : efficacité, efficience ou sécurité ; Economica, France, 418 Pages.
7. BECOUR Jean Charles et BOUQUIN Henri (2008), audit opérationnel : Entrepreneuriat, gouvernance et performance ; Economica, 3e éditions, France, 444 Pages.
8. BERTIN Elisabeth (2007), audit interne : enjeux et pratiques à l'international, 320 Pages.
9. BURNIER Jean (1991), audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 341 Pages.
10. COLLINS Lionel et VALIN Gérard (1992), audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Editions, DALLOZ, Paris, 373 Pages.
11. COOPERS & LYBRAND (2000), La nouvelle Pratique du contrôle Interne ; 5e édition, éditions d'Organisation ; Paris, 378 Pages.
12. COOPERS & IFACI (2005), le management des risques de l'entreprise (COSO II Report, Editions d'organisation, 338 Pages).
13. DAYAN et al (2008), manuel de gestion, 2e édition ; AUF, volume 1 ; 1088 Pages.
14. FREIEDERICH, Micheline & LANGLOIS, George (2008), Le meilleur du DSCG 4 Comptabilité et audit, éditions Foucher, Paris, 192p.
15. GERBIER Alain (1996), La charte d'audit support d'une légitimité, IFACI, 177 pages.
16. GRAND Bernard et VERDALLE Bernard (1999), audit comptable et financier ; Editions : Economica, Paris, 112 Pages.
17. HENRY Alain et MONKAM-DAVERAT Ignace (2001), rédiger les procédures de l'entreprise : guide pratique, 3e édition, 184 Pages.
18. IFACI (2000), les mots de l'audit ; Editions liaisons, Paris, 110 Pages.
19. IFACI (2001), Evaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne : un cadre de référence ; institut de l'audit interne, Paris, 45 Pages.

20. IFACI (2006), Dispositif de contrôle interne : Cadre de référence, Paris, 40 Pages.
21. JORAS Michel (1996), les fondamentaux de l'audit interne ; Editions preventiques, 99 Pages.
22. LEMANT Olivier et un Groupe de réflexion de l'institut de l'Audit Interne (1999), Créer Organiser et développer l'Audit Interne Que faire pour réussir ; MAXIMA, Paris, 126 Pages.
23. LEMANT Olivier et SCHICK Pierre (1995/ Guide de self audit ; les éditions d'organisation, 217 Pages.
24. LEMANT Olivier (1995). La conduite d'une mission d'audit interne, 2e édition, DUNOD.
25. LEMANT Olivier (2002), L'audit interne, Bibliothèque numérique E-thèque, www, numilog.com, 76 Pages.
26. LEMANT Olivier et groupe de recherche (1995/ la direction d'un service d'audit interne, IFACI, 248 Pages.
27. LETEURTRE Hervé et BERA Bénédicte (1992), audit de la communication interne des établissements hospitaliers, 244 Pages.
28. MANDZILA, Eustache Ebondo Wa(2007), la pratique Internationale de l'audit interne dans les grands groupes, Revue française de l'audit interne, N° 185 pages.
29. MIKOL Alain (1999), les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal, les éditions d'organisation, 198 Pages.
30. MIKOL Alain (2002), gestion comptable et financière, 5e édition, 184 Pages.
31. MORDELET Patrice (2006), gouvernance de l'hôpital et crise des systèmes de santé, Rennes, 367 Pages.
32. MOREAU Franck (2002/ comprendre et gérer les risques ; Editions d'organisation, Paris, 222 Pages.
33. SCHICK Pierre (2008) ; mémento d'audit interne : méthode de conduite d'une mission, Editions : DUNOD, 217 Pages.
34. PIGE Benoit (2001/ audit et contrôle interne ; Editions ENIS, France, 207 Pages.
35. RENARD Jacques (2002), théorie et pratique de l'audit interne ; 4e édition, Editions d'organisation ;
36. RENARD Jacques (2003/ l'audit interne : ce qui fait débat, MAXIMA, Paris, 267 Pages.
37. RENARD Jacques (2004), théorie et pratique de l'audit interne -, 5e édition, Editions d'organisation, 422 Pages.
38. RENARD Jacques (2006), théorie et pratique de l'audit interne ; 6e édition, Editions d'organisation, 479 Pages.
39. RENARD Jacques (2009), théorie et pratique de l'audit interne ', T édition, Editions d'organisation, 469 Pages.

40. RENARD, Jacques (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, Paris, 729 pages.
41. VILLALONGA (2007), l'audit qualité interne : manager avec efficacité son processus d'audit, 2e éditions, 197 Pages.
42. WEILL Michel (1999), l'audit stratégique: qualité et efficacité des organisations, Association Française de Normalisation, Paris 248 pages.
- 43.
44. REVUES
45. BRESSAC Annie (2000), Audit interne et risk management : deux activités spécifiquement complémentaires, Revue Française de l'Audit Interne, n°148 : 10-11.
46. CHRISTELLE Philippe (2002), L'audit interne : réforme ou révolution, Revue Française de l'audit interne, n°162 ; 4-6.
47. FAUTRAT Michel (2000), De l'audit interne au management de la maîtrise des risques, Revue Française de l'audit interne, n°148 : 24-27.
48. JOUFFROY Marc (2001), Audit interne : une profession prête à faire face aux défis de l'avenir, Revue Française de l'audit interne, n°153 : 4.
49. JOUFFROY M arc (2002), Les auditeurs parlent aux auditeurs : le devenir de l'audit interne, n°159.
50. SERIEYX Hervé (2000), L'audit interne : ouverture pour demain-un métier de plus en plus complexe et difficile, Revue Française de l'audit interne, n° 147 : 25.
51. ROUFF Jean-Loup (2001), l' audit interne : vers de nouvelles ambitions, Revue Française d'audit interne, n°154 : 14.
52. VAURS Louis (2000), La nouvelle définition tire l'audit interne vers le haut, Revue Française de l'audit interne, n°150 : 4.