



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

Master Professionnel en
Comptabilité et Gestion
Financière
(MPCGF)

Promotion 4
(2009-2011)

Mémoire de fin d'étude

THEME

**ENJEUX ET RISQUES DE L'EXTERNALISATION
DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE : CAS DE LA
MISSION D'AUDIT DU PROCESSUS DE GESTION
DES CARTES DE RECHARGES AU SEIN DE LA
SOCIETE TOGO-CELLULAIRE**

Présenté par :

ADEKAMBI K. Adechokan

Dirigé par :

M. Guy GO-MARO

Directeur de l'Organisation et
de la Méthodologie à la BCEAO

Avril 2012

DEDICACES

Je dédie cette œuvre à :

- ✓ mes parents, Honoré et Félicité, pour leur indéfectible soutien,
- ✓ mes frères Cédric et Kevin et à ma petite sœur Jessica, pour qui j'ai toujours été un modèle,
- ✓ ma fille Mariela, qui me donne chaque jour un raison d'aller de l'avant,
- ✓ tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce mémoire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je souhaite tout d'abord exprimer mes plus sincères remerciements à Mme EKON Christelle qui, en acceptant de diriger la rédaction de ce mémoire, a beaucoup contribué à le rendre meilleur. Outre ses précieux conseils, elle a toujours su faire preuve d'une grande patience et d'une certaine perspicacité à mon égard, qui m'ont permis d'aboutir dans mon travail.

Je remercie M. Ignace CLOMEGAH pour m'avoir permis d'effectuer un stage au sein de son cabinet et tous les autres associés pour le soutien qu'ils m'ont apporté.

Je remercie également toute ma famille, qui m'a toujours soutenu et encouragé, et surtout mes parents qui n'ont jamais faibli devant le poids de la dépense en m'apportant leur contribution et leur encouragement, ce qui m'a permis d'arriver là où je suis aujourd'hui.

Je tiens à exprimer ma gratitude à l'égard de tout le personnel du Cabinet Afrique Audit & Consulting pour m'avoir permis d'établir le lien entre la théorie et la pratique dans la rédaction de mon mémoire.

Je tiens aussi à remercier M. Guy GO-MARO, pour son soutien et le temps consacré pour me faire bénéficier de son expérience et de ses réflexions, qui m'ont été bénéfiques dans ce travail.

Je ne saurais clore cette partie sans témoigner toute ma gratitude à M. Moussa YAZI, Directeur de l'ISCBF - CESAG pour sa disponibilité et ses conseils dans le cadre de mon cursus académique et pour la clarté de ses explications sur la méthodologie de rédaction de mémoire.

Je pense également à tous les professeurs qui m'ont encadré durant tout mon cursus.

LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS

AAC:	Afrique Audit & Consulting
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants
CJF :	Conseil Juridique et Fiscal
EA :	Experts Associés
ECO :	Entrepreneurs Conseil
FRAP :	Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
GHA :	Groupe Hélios Afrique
GHA-EXCO :	Groupe Hélios Afrique-EXCO
IFACI:	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
IFOP :	Institut Français d'Opinion Publique
IIA:	Institute of Internal Auditors
ISA:	International Standards on Auditing
ISC :	Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques
MEDEF:	Mouvement Des Entreprises de France
MPA :	Modalités Pratiques d'Application
OEC:	Ordre des Experts Comptables
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PCG :	Plan Comptable Général
PME:	Petite et Moyenne Entreprise
PMI:	Petite et Moyenne Industrie

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Les différentes phases d'une mission d'audit interne.	23
Tableau 2 : Impact de déterminants sur la performance de l'externalisation de l'audit interne.....	45
Tableau 3 : Synthèse des contrôles	70

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Théorie industrielle de PORTER.....	90
Annexe 2 : Théorie de la Structuration	91
Annexe 3 : Sous-traitance et délocalisation.....	93

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX.....	iv
TABLE DES MATIERES	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT INTERNE ET LE PHENOMENE D'EXTERNALISATION.....	9
CHAPITRE 1 : LE CONCEPT DE L'AUDIT INTERNE	10
1.1. Fondements de l'audit interne.....	11
1.1.1. Définitions de l'audit interne.....	12
1.1.2. Code de déontologie	13
1.1.3. Les normes professionnelles de l'audit interne	14
1.1.4. Mission et rôle de l'auditeur interne.....	16
1.1.5. Champ d'application de l'audit interne	17
1.1.5.1. Audit de conformité	18
1.1.5.2. Audit d'efficacité	19
1.1.5.3. Audit de management	19
1.1.5.4. Audit de stratégie	20
1.1.6. Déroulement d'une mission d'audit interne	21
CHAPITRE 2 : L'EXTERNALISATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE .	25
2.1. L'externalisation et l'audit interne.....	26
2.1.1. Définition du concept d'externalisation	28
2.1.2. Le processus d'externalisation.....	29

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire	
2.1.2.1. La décision d'externalisation	30
2.1.2.2. Le choix du prestataire	31
2.1.2.3. Le contrat d'externalisation	32
2.1.2.4. La mise en œuvre	33
2.1.2.5. Le suivi	34
2.1.3. Enjeux et risques de l'externalisation	35
2.1.3.1. Enjeux de l'externalisation	35
2.1.3.2. Les risques de l'externalisation	39
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE	43
3.1. Modèle d'analyse	43
3.2. Collecte de données	46
3.2.1. Analyse documentaire	46
3.2.2. L'observation	46
3.2.3. Les entretiens	47
DEUXIEME PARTIE : L'EXTERNALISATION DU PROCESSUS DE GESTION DES CARTES DE RECHARGES AUPRES DE TOGO-CELLULAIRE	49
CHAPITRE 4 : DESCRIPTION DES ENTITES : Le Cabinet prestataire de service et la Société cliente	51
4.1. Le cabinet AFRIQUE AUDIT & CONSULTING-TOGO	51
4.2. Le groupe TOGO-TELECOM	53
4.2.1. TOGO TELECOM	53
4.2.2. TOGO – CELLULAIRE	55
4.2.2.1. Activités commerciale : Historique des produits et leur évolution	56
4.2.2.2. Organisation de Togo-cellulaire	58
4.2.2.2.1. Génération des cartes de recharge	59

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire	
4.2.2.2.2. Activation des cartes de recharge.....	60
4.2.2.2.3. Suspension des cartes de recharges.....	61
4.2.2.2.4. Dépôt sur compte des employés TOGO-CELLULAIRE.....	61
CHAPITRE 5 : L'EXTERNALISATION DE L'AUDIT DU PROCESSUS DE GESTION DES CARTES DE RECHARGES DE TOGO-CELLULAIRE.....	63
5.1. Décision d'externalisation	63
5.2. Le choix du prestataire.....	65
5.3. Contrat d'externalisation.....	65
5.4. Mise en œuvre de l'externalisation et suivi	68
5.4.1. Rappel des principaux contrôles opérés par le cabinet.....	69
5.4.2. Enjeux pour Togo-cellulaire.....	73
5.4.3. Risques pour TOGO-CELLULAIRE	79
5.4.4. Recommandation.....	83
CONCLUSION GENERALE.....	85
ANNEXES	89
BIBLIOGRAPHIE	95

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Les entreprises poursuivent, à travers leurs activités un certain nombre d'objectifs. Leurs réalisations intéressent tous ceux qui contribuent à son financement ou sont intéressés par ses performances. Il s'agit notamment :

- ✓ des dirigeants de l'entreprise qui ont besoin d'informations pour prendre des décisions et gérer au mieux ses activités ;
- ✓ de ses propriétaires (actionnaires, associés, etc.), afin de juger du bien-fondé de leur investissement ;
- ✓ des salariés qui se préoccupent des problèmes relatifs à la gestion pour se rassurer de leur avenir ;
- ✓ des tiers qui, en tant que clients, fournisseurs, banques, Etat etc., traitent avec l'entreprise et s'y intéressent.

L'entreprise apparaît donc comme un lieu où se situent des intérêts souvent convergents, mais parfois contradictoires. Pour cette raison, elle est vouée intrinsèquement à rendre des comptes : elle est par sa nature « comptable ». Elle est ainsi amenée à produire un certain nombre d'informations répondant aux diverses préoccupations qu'elle suscite.

Comme il ne servirait à rien de disposer d'informations dont la qualité est douteuse, on ne peut alors dissocier l'obligation de produire des informations de la nécessité de les contrôler. A cet égard, l'établissement des comptes annuels des entreprises (constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe) est un moyen de contrôle dont les enjeux sont importants.

En effet, les états financiers annuels constituent la synthèse de l'activité de l'entreprise exploitable par l'extérieur. Ils servent aux différents acteurs dans une optique d'évaluation, de prise de décision ou de diagnostic pour les actionnaires.

L'importance de disposer de données fiables sur les comptes annuels explique alors l'apparition de moyens pour vérifier les états financiers produits par les dirigeants à destination de l'extérieur. Ces moyens se sont progressivement développés pour prendre leur forme actuelle: l'audit financier.

Aujourd'hui, dans son amélioration, ce dernier a engendré l'audit interne qui évolue vers l'assistance au management et recouvre désormais une conception plus large et plus riche. Elle répond aux exigences croissantes de la gestion de plus en plus complexe des

entreprises (Nouvelles méthodes de direction : délégation, décentralisation, motivation, relation client / fournisseur au sein de l'entreprise, information, qualité totale...).

Progressivement il est apparu que l'audit, portant essentiellement sur l'information financière, pouvait également être appliqué à d'autres types d'informations, voire à toute information. Dans le souci de remplir efficacement sa mission, l'audit a besoin de comprendre l'environnement dans lequel l'entreprise sujette à son analyse évolue.

Cette imbrication de l'environnement sur le résultat et l'évolution de l'entreprise se retrouve dans la théorie de l'économie industrielle de Porter (Annexe 1 ; Page 90), pour laquelle un ensemble de facteurs extérieurs à l'entreprise va déterminer son taux de profit ainsi que son comportement stratégique. Les caractéristiques de l'entreprise sont étroitement liées à l'environnement de celle-ci.

L'entreprise est une réalité polymorphe et protéiforme en ce sens qu'elle apparaît sous des aspects différents et changeants, de sorte qu'elle peut être appréhendée au travers d'une multitude de critères. On peut citer notamment son domaine d'activité, sa dimension, son statut juridique, ou encore son âge, et plus généralement son positionnement stratégique, concurrentiel et organisationnel.

La notion d'environnement peut être rapprochée à celle de l'écosystème en écologie, qui est définie comme un système d'interactions entre les populations de différentes espèces vivant dans un même site, et entre ces populations et le milieu physique selon Frontier (1999 : 127).

Ainsi, l'environnement serait un système global dont ferait partie l'entreprise en tant que sous-système en relation avec le système économique, politique ou social et les autres sous-systèmes qui l'entourent.

En sciences de gestion, l'environnement de l'entreprise peut être défini comme l'ensemble des facteurs socio-économiques qui influent sur sa vie (Dictionnaire Dalloz).

L'environnement de l'entreprise apparaît donc composite. En outre, sa capacité à lui permettre une croissance régulière et soutenue, sa complexité et son incertitude s'avèrent des caractéristiques ayant un impact direct sur sa structure.

La Société Togo-cellulaire, opérateur global et principal acteur du secteur des Télécommunications au Togo, a pour vision globale de proposer à sa population des solutions adaptées à leurs besoins dans la téléphonie Mobile et dans l'Internet. Togo-cellulaire accompagne le Togo dans la révolution numérique, offrant des produits compatibles avec les standards internationaux. Elle est une entreprise étatique, participant à la réduction de la fracture numérique en proposant des produits adaptés aux moyens de chacun.

Premier opérateur de téléphonie mobile à offrir le GPRS/EDGE à ses abonnés, il est à l'origine de biens d'autres initiatives en matière de révolution technologique. Grâce d'ailleurs aux investissements technologiques de pointe, qui assure aujourd'hui une densification du réseau et une couverture optimale de 95% de toute l'étendue du territoire.

Les missions de Togo-cellulaire sont définies dans la n°98-005 du 11 février 98 portant réorganisation du secteur des postes et du secteur des télécommunications en république togolaise. Cette loi stipule dans son article 58 que Togo-cellulaire a pour mission principale :

- ✓ de gérer et exploiter les services publics des télécommunications ;
- ✓ d'assurer tout service public de télécommunications dans les relations intérieures et internationales et, en particulier, d'assurer l'accès au service du téléphone à toute personne qui en fait la demande ;
- ✓ d'établir, de développer et d'exploiter les réseaux publics nécessaires à la fourniture de ces services et d'assurer leur connexion avec les réseaux étrangers ;
- ✓ de fournir, dans le respect des règles de la concurrence, tous autres services, installations et réseaux de télécommunications, ainsi des réseaux distribuant par câble des services de radiodiffusion sonore ou de télévision.

La société s'est dotée dès le début de ses activités d'un service d'audit interne qui répond aux caractéristiques suivantes suivant :

- ✓ un périmètre de conformité élargi capable de couvrir l'ensemble des domaines liés à la gouvernance, la gestion des risques et au contrôle interne et de fournir des évaluations régulières de ces dispositifs.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

- ✓ des exigences de performance renforcées au travers de techniques d'investigation puissantes et efficaces, d'interventions rapides et flexibles, d'une communication ciblée et percutante avec le management et d'une rentabilité mesurable.
- ✓ un rôle attendu dans l'amélioration des processus

Face à l'accroissement en volume des informations financières, la direction de l'entreprise se trouve confrontée à une extension des tâches de contrôle pour la conduite de leurs opérations. Les détournements des documents comptables imparfaitement organisés constituent des risques évidents. La société s'est retrouvée au centre de débats de malversations et de magouilles de toutes sortes.

L'audit interne est une activité d'assurance et de conseil à la gestion qui a beaucoup évolué depuis la seconde guerre mondiale. Autrefois cantonnée aux questions comptables, l'audit interne touche de nos jours tous les secteurs d'activité de l'entreprise et assure par conséquent une grande variété de services d'audit et de conseil.

Elle est définie comme une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour estimer et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. A cet effet, les auditeurs internes examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et le dispositif mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité.

La fonction d'audit interne vise ainsi deux objectifs principaux à savoir, l'objectif d'une mission donnée et l'objectif de l'audit interne même en question, afin de donner une vision claire à la direction de l'entreprise et lui apporter une assurance quant à la maîtrise des opérations à un niveau acceptable pour l'atteinte de son objectif.

Toutes les motivations possibles et le professionnalisme des auditeurs internes n'empêchent pas l'existence de certaines limites quant à la réalisation de leur travail: complexité des réglementations, des activités exercées, importance de l'entité, masse et nombre des documents, nombre d'opérations, mission de l'auditeur (restreinte à un objet déterminé), opérations exclues (opportunité des dépenses, décisions stratégiques des dirigeants), etc.

L'impact de la politique de gouvernance, la théorie de l'agence sur la mission d'audit démontre que malgré que l'entreprise dans son ensemble soit tournée vers un objectif unique ; il n'en demeure pas moins que chaque entité poursuit une finalité qui lui est propre. On ne peut donc s'étonner de la survenance de crises financières, comme celle des subprimes, et du fait que les audits et auditeurs n'aient rien révélé, s'il n'entraient pas par ailleurs dans leurs compétences de le faire.

On voit couramment les organisations être confrontées à la stagnation, la non fiabilité des informations comptables ou financières et la faillite par manque ou inefficacité du dispositif d'audit interne. Les cas les plus illustratifs sont ceux des entreprises très lucratives qui tombent dans des erreurs de comptes ou des détournements de fonds au niveau de leurs services financiers lorsque leur fonction d'audit interne n'est pas opérationnelle.

L'audit interne ne peut donc rester indifférent face à ces bouleversements et doit donc rester en phase avec les préoccupations de son temps. Il doit apporter un sentiment de sécurité plus élevé aux organisations compte tenu de l'ampleur de sa mission qui couvre désormais tous les domaines de l'entreprise. Il revient de mettre l'accent sur le fait que l'audit interne dans une entreprise n'est pas une cellule fermée mais plutôt le maillon d'une chaîne, structuré de façon différente selon les milieux, le type d'entreprise, la taille la culture et la politique de gouvernance.

L'auditeur interne occupe une position unique dans l'entreprise. Employé par elle, il est chargé d'évaluer son fonctionnement. Cette position de l'auditeur peut être source de tensions non-négligeables, vu que l'indépendance de l'auditeur interne par rapport aux structures auditées lui est primordiale pour l'exercice de sa mission en toute objectivité. Certes par son caractère interne, il dispose d'une connaissance approfondie et d'une meilleure compréhension des conditions opérationnelles de l'entité auditée qui peuvent apporter une certaine valeur ajoutée à l'entreprise.

Il lui sera néanmoins difficile de préserver la confiance des acteurs externes à l'entreprise si les mesures ne sont pas prises afin de garder son objectivité intacte.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Ainsi pour empêcher que de tels problèmes ne se reproduisent à l'avenir, mais aussi pour redonner confiance aux investisseurs, certains organismes d'audit ont édités des lois et des normes qui viennent appuyer le rôle majeur de l'audit.

Notamment à travers la loi Sarbanes-Oxley, le code de déontologie, les normes de l'IIA, la mise en place des comités d'audit. En se conformant à ces nouvelles réglementations, les entreprises pourraient acquérir un avantage concurrentiel par rapport aux autres sociétés qui ne les prendraient pas en compte.

La mise en conformité d'une société peut lui permettre de gagner des points face à ses concurrents qui ne satisfont pas à ces exigences. Elle peut aussi lui permettre d'améliorer l'exactitude et la réactivité de son système d'information et d'améliorer ainsi les prises de décisions dans des moments critiques notamment lors des restructurations.

Cependant, il convient de noter que malgré les dispositions prises pour veiller au bon respect des procédures et contrôler les activités, force est de constater que les entreprises ne sont pas totalement à l'abri de dysfonctionnement important. Ainsi beaucoup de scandales et de détournements ont récemment troublé le monde de la finance malgré les bonnes pratiques de contrôle qui sont intégrées au fonctionnement des entreprises.

Nous pouvons citer entre autres : le cas Jérôme Kerviel et Société Générale, les affaires Enron, Bernard Madoff et Worldcom. Les tenants et aboutissants de ces scandales sont tous différents les uns des autres, mais se rejoignent sur certaines questions. Existe-t-il encore une déontologie dans le monde des entreprises ? L'audit interne est-il inefficace ?

Certaines entreprises confrontées à des situations particulières décident de confier tout ou partie de leur processus d'audit interne à des consultants externes. Ce choix stratégique soulève les questions suivantes :

- ✓ est-ce qu'elle constitue une réponse fiable au besoin de sécurité des entreprises face à cette vague déferlante de scandales et de controverses ?
- ✓ en quoi consiste réellement l'externalisation de la fonction d'audit interne ?
- ✓ nécessite-t-elle des dispositions particulières quant à sa mise en œuvre ?

Ainsi, c'est dans le souci d'apporter des éléments de réponses à ces différentes questions que notre choix s'est porté sur le thème : « Enjeux et risques de l'externalisation de la

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

fonction d'audit interne : cas de l'audit du processus de gestion des cartes de recharge de Togo-cellulaire ».

L'objectif principal de notre étude est d'aborder les problèmes afférents à l'audit interne et les solutions que l'externalisation y apporte.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont les suivants :

- ✓ analyser l'impact de la théorie de l'agence et du gouvernement d'entreprise sur la mission d'audit interne ;
- ✓ énumérer les conditions de réussite d'une bonne externalisation ;
- ✓ relever les enjeux de cette option pour une entreprise ;
- ✓ identifier les risques inhérent à l'externalisation ;
- ✓ apporter des recommandations aux entreprises tentées par l'externalisation de la fonction audit interne.

Nos travaux présentent les intérêts suivant :

Pour les responsables de la mission d'externalisation du cabinet AAC et de Togo-cellulaire ; nos travaux présentent l'intérêt et les avantages à tirer d'une externalisation. Ils mettent en évidence les contours et ambitions de la mission ainsi que l'importance du concours et de l'implication de toutes les parties prenantes dans la conduite de la mission.

Pour le cabinet AAC ; nos travaux présentent les difficultés rencontrées dans le cadre de la conduite de la mission. Ils peuvent à ce titre servir à la préparation et à la conduite des missions futures.

Pour tout lecteur ; nos travaux présentent les outils à utiliser ainsi que la démarche à adopter dans le cadre de l'externalisation de l'audit interne. Ils mettent en évidence les enjeux et risques relatifs et peuvent ainsi aider à la préparation et à la conduite de mission d'externalisation de l'audit interne.

Pour nous même ; cette étude sera l'occasion de mettre en pratique les techniques et outils d'audit que nous avons appris au CESAG au cours de notre formation et particulièrement de découvrir le milieu de l'audit et toutes les notions qui gravitent autour.

PREMIERE PARTIE :
APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT
INTERNE ET LE PHENOMENE
D'EXTERNALISATION

CHAPITRE 1 : LE CONCEPT DE L'AUDIT INTERNE

L'audit interne est une fonction relativement nouvelle au sein des organisations puisqu'elle date de la crise économique de 1929 selon RENARD (2000 :462). Sa naissance et son développement répondraient au souci des managers d'une meilleure maîtrise des entités dont ils ont la responsabilité et de l'optimisation de leur fonctionnement.

L'évolution que connaît le métier d'audit interne et la prise de conscience de son intérêt auraient entraîné l'accélération du rythme de création des structures en charge de cette activité. JULIEN (1997 :267) dit que : « contrairement à la crise de 1975 qui a fait suite au premier choc pétrolier, ou certaines sociétés ont supprimé leur structure d'audit interne pour alléger les charges des entités fonctionnelles, la crise de 1990, résultant de la guerre du golfe a généré le renforcement de cette entité (propos résumés) ».

La pratique professionnelle de l'audit interne est régie par un référentiel commun développé par l'Institute of Internal Auditors. Cela n'empêche pas que les spécificités culturelles marquent fortement l'activité opérationnelle des auditeurs internes. Ainsi, comme le présente JANICHON (2000 :26) : « On touche ici aux domaines complexes de management des hommes, de l'emploi des ressources, de la qualité des organisations. L'auditeur y sera parfois confronté à l'obligation d'évaluer des situations pour lesquelles le classique test ne pourra être entrepris. Il lui faudra faire appel à d'autres référentiels, fondés sur sa propre expérience, sur celles de ses collègues, sur les pratiques en vigueur dans la profession ».

A l'heure où les entreprises évoluent dans un environnement économique très tendu et doivent répondre à des réglementations de plus en plus complexes, les services d'audit internes ont un rôle déterminant à jouer pour sécuriser les organisations, anticiper les défaillances et conseiller les directions générales.

Au cours des dernières années, l'utilisation du terme « audit » a connu une forte évolution. A l'origine, le mot désignait les procédures de contrôle de la comptabilité et des états financiers d'une entreprise. En effet, les entreprises ont toujours dû produire des informations financières et comptables et le besoin de vérifier ces informations s'est fait sentir très tôt, impliquant un contrôle des comptes, une vérification des comptes.

1.1. Fondements de l'audit interne

L'audit est un mot d'origine anglaise provenant du latin « auditus » qui signifie entendu selon le dictionnaire le Petit ROBERT. Le contrôle est une pratique très ancienne qui remonte d'avant l'ère chrétienne. COLLINS & VALIN (1986 : 112), dans l'analyse de la profession de contrôle en Europe médiévale, concluent que « les grandes organisations mises en place par les rois, les barons, les églises et les municipalités ont exercé pendant longtemps une grande influence sur le développement de la comptabilité et de l'audit ».

Selon une enquête réalisée par le cabinet Ernst & Young (1996) la prise de conscience de l'intérêt et des apports de la fonction d'audit interne a eu notamment pour conséquence l'élargissement de son champ d'action en vue de découvrir tous les domaines de l'entreprise : de l'audit financier à l'audit opérationnel élargi et de l'audit de conformité à l'audit de management.

Le service d'audit interne a pour objectif essentiel de permettre à la direction d'une entreprise de s'assurer du respect des normes, politiques et règles internes de l'entreprise en matière financière et de contrôle interne. En outre, l'auditeur interne mène des missions d'audit opérationnel qui ont pour objectif d'améliorer les performances de l'entreprise. Au cours de ses missions, il procède à l'analyse des risques et des déficiences existants dans le but de donner des conseils ou de faire des recommandations.

Le cadre pour la pratique professionnelle de l'audit interne, tel qu'il est élaboré par l'IIA, comporte trois niveaux :

- ✓ le premier niveau obligatoire est constitué par la définition de l'audit interne, le code de déontologie et les normes d'attributs, de performance et de mise en œuvre. Compte tenu de leur importance, ceux-ci sont traités en détail dans ce paragraphe.
- ✓ le second niveau faisant autorité est constitué des recommandations de l'IIA concernant la mise en pratiques des normes.
- ✓ le troisième niveau facultatif est composé d'études, d'enquêtes, d'ouvrages, d'actes de séminaire et de tout autre document visant à guider et à conseiller les auditeurs internes pour la mise en application.

1.1.1. Définitions de l'audit interne

La première définition de l'audit interne datait de 1947. La définition de l'audit interne adoptée par l'IIA, en mars 2000, se présente comme suit : « L'audit interne est « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Avant de commenter cette définition, il s'avère utile de s'arrêter sur la signification de ses auteurs sur certains termes clés évoqués :

- ✓ **Activité** : l'usage du terme activité, par opposition à fonction, signifie la possibilité pour une structure d'audit interne de recourir à des prestataires externes et vaut la reconnaissance de différentes modalités de mise en œuvre de ses attributions (missions, auto-évaluation...).
- ✓ **Assurance** : l'audit interne doit constituer le processus par lequel l'organisation s'assure que les risques auxquels elle doit faire face sont compris et gérés de façon appropriées. Ceci nécessite alors plus de diligences exercés par les auditeurs internes.
- ✓ **Conseil** : il traduit une orientation « client interne ». ceci entraîne une large gamme de services offerts par les structures d'audit interne, basée sur une meilleure exploitation des compétences dont elles disposent, et une plus grande flexibilité dans l'accomplissement des missions.
- ✓ **Risque** : cette notion n'est pas limitée seulement aux risques financiers, opérationnels et stratégiques encourus par une organisation, mais intègre également la non exploitation des opportunités offertes. Elle confère à l'audit interne une dimension proactive (par opposition à réactive) et le situe au cœur du management.

L'audit interne est une fonction d'évaluation à la disposition de l'organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne.

1.1.2. Code de déontologie

L'auditeur interne, est soumis à des principes fondamentaux de déontologie. Le code de déontologie de l'IIA a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. Compte tenu de la confiance placée en l'auditeur interne pour donner une assurance objective sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code.

Il est attendu des auditeurs internes qu'ils respectent et appliquent les principes fondamentaux suivants:

- ✓ Intégrité : L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.
- ✓ Objectivité : Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.
- ✓ Confidentialité : Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.
- ✓ Compétence : Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

Ces principaux fondamentaux ont pour effet qu'elles instaurent des règles de conduite auxquelles les auditeurs interne doivent se conformer (Site internet de l'IFACI).

- ❖ Par rapport à son intégrité l'auditeur interne :
 - doit accomplir sa mission avec honnêteté, diligence et responsabilité.
 - doit respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession.
 - ne doit pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou son organisation.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

- doit respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de son organisation.
- ❖ Par rapport à son objectivité l'auditeur interne :
 - ne doit pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de son jugement.
 - ne doit rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre son jugement professionnel.
 - doit révéler tous les faits matériels dont il a connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.
- ❖ Compte tenu de la confidentialité des documents mis à sa disposition l'auditeur interne :
 - doit utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de ses activités.
 - ne doit 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 son organisation.
- ❖ Quant à son degré de compétence l'auditeur interne :
 - ne doit s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires.
 - doit réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne
 - doit toujours s'efforcer d'améliorer sa compétence, l'efficacité et la qualité de ses travaux.

1.1.3. Les normes professionnelles de l'audit interne

L'audit interne est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers. Il peut être en outre exercé par des professionnels de l'audit, internes ou externes à l'organisation.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Comme ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, il est essentiel de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (CAPPELLETI, 2006 :35).

Lorsque la législation ou la réglementation empêchent les auditeurs internes ou l'audit interne de respecter certaines dispositions des normes, il est nécessaire d'en respecter les autres dispositions et de procéder à une communication appropriée.

S'il y a des contradictions entre les normes et ces autres dispositions, les auditeurs internes et l'audit interne doivent se conformer aux normes et peuvent respecter les autres dispositions si celles-ci sont plus exigeantes.

La réalisation de toute mission d'audit, quels qu'en soient les objectifs, implique l'existence au préalable de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit.

L'objectif des normes est de :

- ✓ 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 ;
- ✓ d'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 et leurs modalités pratiques d'application (MPA) sont mises en place avec pour but affiché de concilier (RENARD, 2008 :93)

- ✓ des principes de rigueur et de rationalité. C'est le noyau dur des évidences partagées quel que soit le contexte : le pays, l'environnement réglementaire, le secteur, le volume d'activité. Ces règles ont à la fois un caractère contraignant et

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

habilitant, et on peut se référer ici à la théorie de la structuration d'Anthony Giddens (Annexe 2, page 91).

- ✓ un savoir collectif en mouvement autorisant la souplesse et la diversité.

Il existe une norme spécifique qui touche à l'externalisation de l'audit interne ; il s'agit de la norme SAS 70 édictée par l'ordre des experts comptables américains : American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en 1992. Elle se caractérise par des audits indépendants réalisés par des tiers et des vérifications des processus sur site. Cette norme concerne les entreprises qui font appel à des fournisseurs spécialisés pour externaliser leur service. En effet, les entreprises veulent contrôler la qualité du service offert (qui doit être tout aussi voire plus performant que celui réalisé en interne). Elle comporte deux niveaux (Type I et type II). Le premier porte sur la description des activités de la société et sur la pertinence des contrôles. Le deuxième niveau évalue leur efficacité à travers des tests dont les résultats sont publiés dans le rapport SAS 70 (type II). Depuis le 15 juin 2011, la norme ISAE 3402 a pris le relais de SAS 70, lui apportant une dimension plus internationale (Wikipédia).

1.1.4. Mission et rôle de l'auditeur interne

Le but essentiel de l'audit est de s'assurer de la maîtrise de la gestion des entreprises et de proposer des actions de progrès pour les rendre plus performantes et, par-là, plus compétitives. L'audit, comme technique d'évaluation et de diagnostic, est une démarche volontariste. Elle découle d'une volonté du sommet stratégique de cerner les points de force et de faiblesse du management.

L'audit ne peut aboutir que dans une démarche participative au sein de laquelle collaborent à la fois les managers et l'encadrement, modes d'organisation et culture de travail, devient une démarche souhaitée et souhaitable. Il s'est construit autour de l'audit interne une image de modernité et d'efficacité qui provient de trois principaux facteurs : la richesse du concept, l'exigence de compétences étendues des auditeurs, la rigueur de la méthode.

La démarche de l'audit est marquée par son originalité théorique. Il s'agit d'une démarche déductive-inductive dont la philosophie est axée sur l'effet conjugué de l'environnement dans lequel évolue l'entreprise de sa situation financière et de l'efficacité de son contrôle interne.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

L'audit est l'aboutissement d'une démarche comportant une série d'actes, d'observation, de lecture, d'analyse, d'évaluation, d'étude, de contrôle, d'entretien, de communication, de synthèse...les actes exigent de l'auditeur un professionnalisme particulier.

L'audit interne se déroule dans l'entreprise qui est un milieu, comme on le sait porteur de routines confortables et de problèmes ardues, de liens affectifs et de tensions conflictuelles. La réussite de l'auditeur dépendra donc de son professionnalisme au sens large du terme y compris de ses aptitudes relationnelles dont le poids est loin d'être négligeable.

Ses principales missions selon BERTIN (2011 :165) :

- ✓ la réalisation des opérations au regard des objectifs fixés par la direction générale ;
- ✓ l'optimisation des ressources humaines et matérielles ;
- ✓ s'assurer de l'application des lois, règlements, instructions et procédures ;
- ✓ la protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise ;
- ✓ s'assurer de l'intégrité, la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des informations comptables, financières et de gestion produites;
- ✓ s'assurer de l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle interne.

L'audit est basé sur la notion de preuve contraire, c'est-à-dire que l'on part du principe que les documents qui nous sont présentés sont justes, rédigés de bonne foi et sans intention frauduleuse. Si le premier rôle de l'audit interne est de donner à une entreprise, une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, son rôle de conseil ne doit pas être négligé. Ce rôle peut se manifester à plusieurs niveaux :

- ✓ il exécute le plan d'audit annuel qui couvre toutes les opérations de l'entreprise et qui répond aux standards d'audit ;
- ✓ il crée des documents de travail qui démontrent clairement le travail d'audit fait et les conclusions tirées ;
- ✓ il participe au travail sur le terrain afin d'assurer la qualité du travail et des procédures ;

1.1.5. Champ d'application de l'audit interne

De nos jours, l'audit interne est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers. Pour faire face à la variété des attentes, l'audit interne tend à couvrir d'autres

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

domaines qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitement de l'information.

Toute démarche d'audit comprend une phase d'investigation à partir d'un référentiel et doit inclure un diagnostic conduisant à des préconisations, aussi l'identification ou la construction du référentiel constitue une étape fondamentale.

Par ailleurs les objectifs et la nature des missions d'audit interne se sont diversifiés au fur et à mesure de son évolution dans l'entreprise. De nos jours l'on distingue :

- ✓ audit de conformité,
- ✓ audit d'efficacité,
- ✓ audit de management,
- ✓ audit de stratégie.

1.1.5.1. Audit de conformité

La conformité est l'état de ce qui présente un accord complet, une adaptation totale. C'est un terme employé en droit et en gestion de la qualité. Dans l'univers de la finance et du gouvernement d'entreprise, on utilise plutôt le terme anglais de « compliance ».

D'après Richard (1989 :372), l'auditeur interne s'attache à vérifier que :

- ✓ les instructions de la direction générale et les dispositions légales et réglementaires sont appliquées correctement,
- ✓ les opérations de l'entreprise sont régulières,
- ✓ les procédures et les structures de l'entreprise fonctionnent de façon normale et qu'elles produisent des informations fiables,
- ✓ le système de contrôle interne remplit sa mission sans défaillance.

L'objectif des audits de conformité est de faire un état des lieux du système d'information par rapports aux normes, standards et réglementations de sécurité. En gros l'objectif de cet audit est de comparer la réalité à la règle. Cet audit est aussi appelé audit de régularité.

Les puristes distinguent que dans le premier cas on observe la conformité avec les dispositions légales et réglementaires et dans le second cas la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

« La conformité par rapport à l'entreprise elle-même n'aurait qu'un intérêt limité, statique et bureaucratique. Mais la non-conformité aux règles se traduit par une perte d'efficacité car la finalité des règles est justement d'assurer l'efficacité, directement ou indirectement » (BARBIER, 1999 :45).

Pour résumer l'audit de conformité n'est efficace que s'il est accompagné d'un audit d'efficacité

1.1.5.2. Audit d'efficacité

On est allé plus loin dans les objectifs assignés à l'auditeur interne. Etant devenu, un spécialiste de l'analyse et du diagnostic, l'auditeur émet une opinion pas uniquement sur la bonne application des règles mais aussi sur leur qualité.

A ce niveau, RENARD (2011 :49) remarque que l'auditeur interne ne se contente plus seulement de vérifier la conformité de l'entreprise aux référentielles interne et externe mais il se prononce également sur la qualité de ses réalisations. L'auditeur cherche ici un écart entre résultat et objectif.

Celui-ci se rapproche d'une mission de conseil car il consiste à mesurer l'efficacité des différentes procédures internes à la société. Le but ici n'est plus alors d'observer mais d'apprécier. En effet, les employés peuvent très bien respecter les règles de l'entreprise sans que celle-ci fonctionne pour autant.

Dans ce cas, la seule possibilité d'amélioration est de changer les règles qui, apparemment, ne vont pas dans le sens du développement de l'entreprise. Cela peut notamment se retrouver dans les structures très anciennes et qui n'ont jamais mis à jour leurs procédures.

1.1.5.3. Audit de management

L'audit de management consiste à vérifier si la politique de l'organisation concernant une fonction particulière est en cohérence avec la stratégie globale de l'entreprise et identifier les points à modifier pour réaliser cette adéquation.

MOUGIN (2008 :138) note que : « l'objectif de l'audit de management est double: d'abord déterminer si les bonnes pratiques (celles qui sont communément acceptées ou celles qui

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire
sont propres à l'entreprise) sont connues et appliquées; ensuite, vérifier que les attitudes, comportements et styles permettent à ces pratiques d'être efficaces ».

L'audit de management permet de comprendre comment le comportement influe sur le style de management en situation. Il aide le manager à identifier les points sur lesquels il peut s'appuyer pour déployer les bonnes pratiques, ainsi que les attitudes et comportements qu'il faut travailler pour rendre le management plus efficace.

Il y a longtemps, nos organisations fonctionnaient dans un environnement stable et les audits internes nous rassuraient sur le respect des bonnes pratiques de travail. Aujourd'hui, elles travaillent dans un environnement en continuel changement et les audits internes doivent leur permettre d'être les garants d'une parfaite adaptation au milieu.

1.1.5.4. Audit de stratégie

« La stratégie est une méthode de pensée permettant de classer les événements, puis de choisir les procédés les plus efficaces pour parvenir à l'objectif visé. » (Général Beaufre, 1985 :38).

Pour qu'il y ait stratégie, il faut qu'il y ait un but, un objectif à atteindre. L'objectif est généralement défini plus ou moins précisément après structuration d'un ensemble assez flou fait d'idées, de désirs, de rêves... ou au contraire issu d'une froide et lucide d'analyse.

La stratégie d'entreprise consiste à se fixer des objectifs en fonction de l'environnement et des ressources disponibles dans l'organisation, puis à allouer ces ressources afin d'obtenir un avantage concurrentiel durable et défendable selon LEROY (2008 :49).

Pour l'entreprise la stratégie c'est l'utilisation des ressources disponibles en vue de réaliser ses objectifs. Dans l'analyse stratégique il est donc nécessaire de mettre au clair les objectifs de l'entreprise qui doivent être chiffrés.

L'audit de stratégie a pour but de s'imprégner de l'organisation pour proposer des actions facilitant la circulation des flux intellectuels dans l'organisation. En décrivant les méthodes, les outils, les buts, les attentes et les moyens favorisant la circulation des savoirs, le plan savoir met en évidence la dynamique des connaissances de l'organisation.

Pour un responsable d'entreprise, le défi majeur consiste aujourd'hui à évaluer, de façon relativement simple, son niveau de maîtrise stratégique et, au-delà, la pertinence de son système. La difficulté a longtemps résidé dans l'absence d'un référentiel faisant l'objet d'un consensus minimal au sein des milieux professionnels.

1.1.6. Déroulement d'une mission d'audit interne

La démarche recommandée par l'IIA pour la conduite d'une mission d'audit interne est présentée dans le tableau ci-après. L'analyse de l'intérêt de chacune des principales étapes de cette démarche fait ressortir les éléments suivants :

- ✓ L'émission d'un ordre de mission qui précise les entités et les audités concernées, explique les circonstances de l'audit et arrête les modalités de l'intervention. Ainsi ce document permet de prévenir les audités sur l'étendue et les objectifs de la mission d'audit afin qu'ils aient le temps de s'organiser en conséquence. Il accrédite, par ailleurs, les auditeurs internes, légitime leur intervention et leur autorise l'accès aux documents et personnes concernées par la mission.
- ✓ La phase de lancement conditionne le succès de la mission d'audit interne puisqu'elle permet d'analyser les raisons qui ont motivé la demande d'audit (problèmes réels, dysfonctionnement constatés, objectifs non atteints ...), d'identifier les risques liés au domaine à auditer, d'arrêter les objectifs de la mission d'audit et de planifier¹ cette dernière en conséquence.
A l'issue de cette phase, une connaissance suffisante des différents aspects liés à la mission est développée par les auditeurs internes ce qui est traduit par une approche concrète de l'intervention basée sur la définition des opérations élémentaires qui seront examinées l'une après l'autre et le choix des outils d'investigations à utiliser.
- ✓ La phase d'exécution² consiste à mettre en œuvre l'ensemble des requêtes nécessaires, dans le cadre des objectifs de la mission préalablement arrêtés, pour certifier l'existence des forces, confirmer la présence des faiblesses et qualifier le risque attaché à chacune des faiblesses (nature du résultat, probabilité d'occurrence et gravité en cas de survenance). Tout au long de cette phase, les constats et les recommandations dégagés sont soumis à la validation des audités. Cette démarche

¹ La norme 410 de l'IIA, intitulé « planification des missions ».

² La norme 420 de l'IIA, intitulé « examen et évaluation des informations »

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

participative favorise l'implication des audités dans la mission et leur incitation à réagir pour remédier aux dysfonctionnements mis en évidence.

- ✓ La phase de synthèse permet de présenter les constats relevés, de commenter les conclusions des études et de les faire valider officiellement. En fin d'intervention, le rapport d'audit communique³ aux principaux responsables concernés, pour action, et à la direction, pour information, les conclusions de la mission d'audit interne.
- ✓ Le suivi des recommandations constitue la source réelle de la valeur ajoutée d'une structure d'audit interne. En effet si le diagnostic préalablement réalisé met en exergue les dysfonctionnements et les insuffisances, le suivi des recommandations émises contribue à ce que des mesures efficaces soient effectivement entreprises pour y remédier et permet, par ailleurs, de mesurer les résultats obtenus par les actions correctives mises en œuvre.

Le suivi des recommandations fait également partie des responsabilités des auditeurs internes⁴ qui doivent obtenir, évaluer et approuver le plan d'action proposé pour traiter chaque problème recensé.

Lorsque le suivi s'achève, un bilan final devra être élaboré. Ce bilan relatera alors :

- le nombre des recommandations émises, refusées, modifiées, acceptées en l'état, remise en cause ... accompagné d'une analyse causale.
- les économies réalisées, les risques maîtrisés et les autres bénéfices dégagés par l'organisation
- les problèmes en suspens ou nouvellement apparus, les doutes persistants, les suggestions recueillies lors de la réunion de fermeture d'audit... etc.
- les difficultés rencontrées par l'audit interne, les satisfactions enregistrées, les progrès effectués... etc.

³ La norme 430 de l'IIA, intitulé « Communication des résultats »

⁴ La norme 440 de l'IIA, intitulé « suivi des rapports »

Tableau 1 : Les différentes phases d'une mission d'audit interne.

L'ordre de mission	Mandat donné à l'audit interne pour intervenir auprès de l'entité à auditer
La phase de lancement	Consistance
Prise de contact	Expliquer clairement à la structure à auditer les objectifs de la mission et la démarche qui sera utilisée
Acquisition d'une connaissance générale du domaine à auditer	Définir les objectifs de la phase de lancement et les modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondantes.
Détermination des risques	Révéler les points de contrôle interne qui semblent poser problème.
Choix des objectifs de l'audit interne	« Contrat » de prestation de service fixant les axes d'investigation de la mission et ses limites pour les audités.
Production du programme de vérification	Fixer la démarche à adopter pour la suite de la mission d'audit interne ainsi que les moyens à mettre en œuvre
La phase d'exécution	Consistance
Réunion d'ouverture	Présenter les travaux de la phase de lancement et prendre les rendez-vous nécessaires au déroulement de la mission
Conduite des prospections in-situ	Les faiblesses relevées sont validées au fur et à mesure avec les audités à l'aide d'imprimés types intitulés FRAP.
Compte rendu final au site	Présentation orale au responsable de la structure auditée des principales observations et commentaires relevés.
La phase de synthèse	Consistance
Elaboration du projet de rapport de la mission d'audit interne	Recueil de l'ensemble des vérifications et des constats effectués. Il est envoyé aux seuls audités puis aux autres destinataires des recommandations

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Réunion de clôture de la mission d'audit interne	Elle vaut accord sur les faits et les déductions et arrête les recommandations définitives. L'audit modifie alors éventuellement ses recommandations ou prend acte, en annexe, des divergences exprimées par les audités
Rapport définitif de la mission d'audit interne	Il est diffusé à la Direction Générale et aux responsables désignés.
Le suivi de la mise en œuvre des recommandations	S'assurer de la mise en œuvre des recommandations et en rendre compte dans le reporting de l'audit interne

Source : selon l'IFACI⁵.

L'audit interne est au service de la totalité de l'entreprise pour conseiller l'ensemble des managers. Pour combiner efficacement le contrôle et le conseil, il est nécessaire que l'audit ait l'appui total de la Direction Générale. Le métier d'auditeur interne demande des qualités personnelles et des connaissances variées. L'une des caractéristiques de ce métier est le scepticisme.

Cependant, l'auditeur n'est normalement pas en situation d'expert, de génie, de gourou ou de magicien. C'est un professionnel qui doit sans cesse regarder le fonctionnement de son entreprise d'un œil neuf. Ce faisant, il lui faut garder à l'esprit qu'il intervient dans un environnement humain.

⁵ IFACI, 1995, La conduite d'une mission d'audit interne, Centre de librairies et d'éditions techniques,

CHAPITRE 2 : L'EXTERNALISATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE

Dans un environnement économique international en perpétuel changement où la concurrence est de plus en plus acharnée, les entreprises ont une tendance forte à se spécialiser en se recentrant sur leur métier de base. Dans leur course au développement, elles délèguent progressivement une partie de leur activité au profit des entreprises prestataires spécialisées. C'est le puissant mouvement de la stratégie d'externalisation.

L'externalisation qui peut être définie comme le fait de confier à un prestataire extérieur une activité réalisée d'ordinaire en interne, n'est pas un phénomène nouveau. Depuis plusieurs années, de nombreux auteurs (Brulhart : 2010 ; Merlot : 2009 ; Poppo et Zenger : 1998 ; Mahoney : 1995) travaillent sur la question de l'externalisation, toutes fonctions confondues. Plus connu sous le terme anglophone « Outsourcing », l'externalisation est un sujet qui a été largement traité dans la littérature.

Sur le plan purement théorique «...deux approches sont particulièrement utiles pour mieux comprendre ce phénomène..., il s'agit de la théorie des coûts de transaction (TCT) et la théorie de la ressource ...» (BARTHELEMY, 2004 : 71).

Aujourd'hui la pratique de l'externalisation devient plus mature. Le dernier baromètre d'Outsourcing 2005, réalisé en France par Ernst et Young en collaboration avec l'institut d'études IFOP⁶ témoigne de façon claire de cette évolution: « ...Ayant progressé dans la connaissance des processus d'externalisation, les entreprises témoignent d'une certaine maturité à l'égard de cette pratique et l'élargissent à de nouvelles fonctions : quatre entreprises sur cinq externalisent six fonctions ou plus alors qu'en 2003, elles n'étaient qu'un quart à le faire »

Le constat qui se dresse immédiatement, en adoptant une des stratégies d'externalisation, est que cette nouvelle orientation est motivée par les avantages qu'elle présente sur le plan stratégique.

⁶L'IFOP est depuis 1938 un des pionniers et l'un des leaders sur le marché des sondages d'opinion et des études marketing.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Elle permet entre autre de libérer les ressources internes pour plus d'efficacité, un accès aux opportunités du marché, tirer parti des progrès réalisés dans le domaine externalisé et le partage des risques. Elle a également des bénéfices sur le plan tactique tel que la réduction et la maîtrise des coûts, l'allègement des fonds propres et la génération du cash etc.

Passant progressivement des activités de base vers les activités stratégiques et critiques l'externalisation, ne peut se limiter à la logique de recherche immédiate d'économie, mais devrait s'inscrire dans une logique de motivation stratégique de se concentrer sur le « cœur de métier », toutefois externaliser une fonction ou une activité n'est pas une décision aisée. Les risques liés à cette stratégie sont aujourd'hui identifiés. Ils sont d'ordre organisationnel, social et financier.

Une externalisation induit nécessairement un changement organisationnel au niveau de toute l'organisation puisque à la base l'entreprise recherche l'allègement des structures et des effectifs.

2.1. L'externalisation et l'audit interne

La problématique des ressources de l'audit interne induit souvent la question : à qui ou à quels moyens est-il possible de recourir ? En fait, les organisations utilisent une palette de solutions. On retrouve notamment l'existence de comité d'audit et autres comités de supervision, la mise en place d'une fonction entièrement interne à l'externalisation, en passant par une combinaison des deux. En suivant la mouvance américaine ; notamment le rapport Treadway (1987) divers groupes de travail⁷ ont œuvré à formaliser le cadre de référence des comités d'audit, en précisant notamment leur positionnement par rapport au conseil d'administration.

Garantir une fonction d'audit interne efficace nécessite des collaborateurs disposant de qualifications et de compétences très diversifiées.

⁷ Parmi les principaux, citons les rapports Treadway (1987) et du Blue Ribbon Committee (1999) aux Etats-Unis ; Cadbury (1992) au Royaume-Uni ; Dey (1994) et Saucier (2001) au Canada ; Vienot (1995, 1999) et Bouton (2002) en France.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Ces conditions sont essentielles pour être à même de relever les défis les plus complexes en termes de risques, de contrôle et de gouvernance auxquels l'entreprise doit faire face. La pression réglementaire et celle de l'environnement des affaires ont fortement impacté le rôle des départements d'audit interne ces dernières années.

Leur attention a été très souvent focalisée sur le domaine comptable et financier, avec un prisme « conformité » très fort. Cette orientation a eu des impacts structurants sur la fonction audit interne, que ce soit en termes d'organisation, de compétences ou de relations avec les parties prenantes.

Le spectre d'intervention de l'audit interne étant particulièrement large, le service d'audit interne peut ne pas avoir toutes les connaissances et expériences indispensables pour mener correctement l'ensemble des travaux d'audit. Le recours à des prestations externes, au partenariat ou à la sous-traitance de certaines missions, peut, dès lors, s'avérer indispensable.

Les entreprises évoluant dans un monde concurrentiel de plus en plus complexe optent pour une stratégie de recentrage sur le cœur de métier en ayant recours à l'externalisation. Ce phénomène est donc le fruit d'un recentrage stratégique des entreprises sur leur cœur de métier et est motivée par un besoin de flexibilité et de transformation des coûts fixes en coûts variables.

L'externalisation de la fonction d'audit interne à un fournisseur de services externe peut s'avérer être une solution efficace pour permettre à la direction de toute organisation de concentrer son temps et ses efforts sur les activités fondamentales de la société. Pour BARBIER (1999 :90) le maintien d'une fonction d'audit interne est parfois difficile compte-tenu des défis y associés notamment :

- ✓ accéder aux outils et méthodologies de pointe
- ✓ le besoin de compétences internationales, culturelles et linguistiques
- ✓ le manque de formations adéquates pour les professionnels de l'audit interne
- ✓ Attirer et conserver les talents en audit interne, tout particulièrement dans les domaines nécessitant des compétences spécifiques

2.1.1. Définition du concept d'externalisation

Le concept d'externalisation est né aux Etats-Unis sous le terme générique d'«outsourcing» dans les années soixante.

En France, il apparaît au début des années 90 sous le terme imparfait: « terme bien français pour désigner ce que l'on fait faire à d'autres [...]» (FRANCASTEL, 2001 :5).Plusieurs auteurs et organisme se sont évertués à apporter un apport à la définition du concept d'externalisation. Nous retiendrons celle du MEDEF (Mouvement Des Entreprises en France).

D'après le Management de l'Externalisation, guide Européen réalisé par le Comité de Liaison des Services du MEDEF et l'Institut Esprit Service avec le soutien de la Commission Européenne, «l'externalisation consiste à confier la totalité d'une fonction ou d'un service à un prestataire externe spécialisé pour une durée pluriannuelle. Celui-ci fournit alors la prestation en conformité avec le niveau de service, de performance et de responsabilité spécifiés».

Cette définition appelle les remarques ci-après.

- ✓ le prestataire est externe et spécialisé. Cela suppose que l'entreprise n'est pas en capacité de tout faire et de tout bien faire et qu'il est donc opportun d'accepter une relation de service avec un prestataire externe.
- ✓ s'agissant de la nature des prestations externalisées, il convient de distinguer les fonctions support et les fonctions de base. D'où la nécessité de connaître a priori la nature de cette activité ainsi que son importance métier.
- ✓ le cadre contractuel dans lequel intervient la spécialisation, spécifie le niveau de service attendu, les engagements du fournisseur/prestataire et les modalités selon lesquelles le contrat sera géré dans la durée.
- ✓ quant à la durée contractuelle, elle est pluriannuelle, ce qui suppose une relation intense avec le prestataire, donc une participation stratégique de ce dernier au développement de l'entreprise qui externalise.

De façon simple, l'externalisation est une décision qui relève du management de l'entreprise: soit l'entreprise continue de réaliser elle-même l'activité, soit elle recourt à un prestataire.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Il apparaît que même les définitions les plus étoffées n'aident pas à balayer toute la confusion qu'il y a autour de l'externalisation avec les autres stratégies connexes (Pujals G.; 2005) comme la délocalisation et la sous-traitance (Annexe 3 ; page 93).

D'ailleurs à ce propos même si l'étude de Ernst&Young (2005 :2) révèle que 96% des personnes interrogées disent savoir ce que c'est l'externalisation, elle postule par ailleurs que « les quelques confusions avec la sous-traitance et la délocalisation encore présentes entravent de moins en moins le développement »

L'externalisation est perçue aujourd'hui comme une « tendance de fond » [Quellin B., (2003)] qui affecte de nombreuses fonctions et de nombreux secteurs d'activité [Barthélemy Jérôme, et Donada C., (2007)].

Nous allons nous attacher à montrer dans ce chapitre que l'externalisation de l'audit interne est avant tout un mouvement stratégique. Elle relève donc d'une décision de la direction générale qui touche au cœur de métier de l'entreprise et à son périmètre d'activité. Aussi les risques sont-ils nombreux. Ils concernent notamment la maîtrise des compétences et du savoir-faire, la dépendance à long terme et la conduite du contrat qui lie l'entreprise à son prestataire.

2.1.2. Le processus d'externalisation

L'audit interne représente un vecteur de transmission de l'information de gestion, un outil de détermination des risques de l'entreprise et d'analyse des contrôles mis en œuvre. On ne décrète pas l'externalisation, on la construit.

Le service d'audit interne peut recourir en tant que de besoin à l'assistance ponctuelle de cabinets externes spécialistes de la discipline auditée au plan de la formation, de la méthodologie ou du conseil.

De la même façon, le service d'audit interne peut avoir recours, s'il l'estime utile, à du personnel en provenance de cabinets externes pour lui apporter un renfort ponctuel d'auditeurs généralistes en raison d'une surcharge momentanée de travail ou de personnel spécialisé dans un domaine particulièrement pointu pour lequel le service ne dispose pas des ressources adéquates.

Face au problème de l'arbitrage entre ressources internes et ressources externes, les entreprises ont songé à externaliser tout ou partie de leur fonction d'audit interne. Le nombre d'externalisation s'est considérablement accru depuis quelques années. Deux facteurs contribuent à expliquer cette évolution.

D'une part, la nécessité de créer plus de valeur pour l'actionnaire incite les entreprises à concentrer leurs ressources sur leur cœur de métier en transférant un plus grand nombre d'activités vers des partenaires spécialisés (Quinn et Hilmer, 1994).

D'autre part, l'émergence de prestataires qualifiés et le raccourcissement des cycles de vie des produits et des technologies poussent les entreprises à se demander si certaines activités historiquement internalisées doivent encore être conservées en interne (Desreumaux, 1996).

Une entreprise qui opte pour une externalisation de l'audit interne n'est pas à l'abri d'un mauvais choix de prestataire, d'un contrat incomplet, d'une mauvaise gestion de la relation contractuelle, d'un manque de surveillance dans le suivi.

Nous aborderons les éléments majeurs à prendre en compte dans la mise en place d'un processus d'externalisation la fonction d'audit interne. Il se déroule selon les différentes phases suivantes :

- ✓ décision d'externalisation ;
- ✓ choix du prestataire de service ;
- ✓ contrat d'externalisation;
- ✓ mise en œuvre ;
- ✓ suivi.

2.1.2.1. La décision d'externalisation

D'après la théorie des coûts de transactions, le choix entre la réalisation d'une activité en interne ou en externe est fonction des coûts totaux générés par cette activité (Williamson, 1975).

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

La décision d'externalisation relève de l'analyse des axes de création de valeur de l'entreprise, les ressources financières et humaines étant par nature des ressources rares, les dirigeants se doivent d'en optimiser l'utilisation et l'affectation.

Mener à bien une démarche d'externalisation est un projet complexe qui lie étroitement des métiers, des acteurs et des enjeux sociaux, économiques et stratégiques. Le temps est un élément déterminant dans une opération d'externalisation. Temps de mise en place de la démarche, temps de rédaction du cahier des charges, temps de réponse accordé aux prestataires pressentis, temps de sélection des prestataires, temps de conclusion du contrat, sont des aspects majeurs qui conditionnent la réussite du projet.

L'urgence va à l'encontre d'une externalisation réussie. En général, la préparation d'une démarche d'externalisation n'est pas inférieure à 9 mois, c'est le minimum. Le prestataire doit prendre le temps de plonger dans l'univers du client pour comprendre l'utilité qu'il attend du service. Le cadre contractuel sera l'illustration de la réflexion menée en étroite relation entre le prestataire et son client.

L'externalisation permet généralement de réduire les coûts de production en profitant des économies d'échelles réalisées par les prestataires (Stigler, 1951 ; Walker et Weber, 1984 & Williamson, 1985).

La décision d'externalisation repose sur une recherche d'efficacité relative à l'optimisation des ressources de l'entreprise dans le cadre d'une recherche d'une qualité comptable totale.

2.1.2.2. Le choix du prestataire

Les notions de confiance et de pérennité sont essentielles pour que le duo entreprise-prestataire fonctionne. L'entreprise ne doit pas limiter sa sélection de prestataires sur le seul critère du coût.

Selon la fonction concernée, d'autres facteurs doivent être jugés prépondérants : la proximité géographique (par exemple en logistique), les autres clients du prestataire (pour le commercial), le niveau technique proposé (en informatique) et le niveau de maîtrise du domaine c'est-à-dire la compétence (en audit).

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Généralement, l'entreprise organise une mise en concurrence de plusieurs prestataires potentiels par voie d'appel d'offres sur la base d'un cahier des charges établi à partir des informations recueillies lors de la réalisation de l'audit des enjeux de l'externalisation et de la situation initiale de la fonction à externaliser avant d'entamer la négociation de documents à valeur contractuelle avec un prestataire. (BACQUEROET & LUTHI, 2011 :122)

Se lancer dans une démarche d'externalisation implique de dépasser la logique dominante de l'effet prix pour mieux se concentrer sur des critères qualitatifs. Cela ne signifie naturellement pas occulter la question du coût du service mais bien de l'intégrer dans une approche globale, de mise en cohérence des enjeux stratégiques et sociaux étroitement liés.

La réduction de la base de coût et la variabilité de certaines charges sont des effets importants, mais de court terme. En comparaison, l'apport de capital intellectuel apporté par un prestataire, si celui-ci est bien dans son rôle, dépasse l'effet prix.

Le processus du prestataire doit être totalement intégré à celui du client pour améliorer le service. On passe d'une logique de « savoir-faire » à celle du « savoir-faire faire ». Le choix de ce dernier est réalisé sur la base du coût de la prestation, sur sa capacité à répondre aux contraintes techniques du client et sur sa capacité à gérer les éventuels transferts de personnels.

De plus, la pérennité du prestataire est une dimension importante du fait de la difficulté à gérer la réversibilité du contrat d'externalisation.

2.1.2.3. Le contrat d'externalisation

L'externalisation est une démarche organisationnelle dont la réussite dépend notamment des relations entre le prestataire et l'entreprise. Cette relation est définie au travers d'un contrat qui permet de délimiter le périmètre de la prestation avec une identification précise des informations collectées et des informations produites et diffusées chez le client.

Les délais doivent être précisés aussi bien pour la transmission d'information que pour la restitution. Le contrat doit prévoir la volumétrie de l'opération d'externalisation et surtout les évolutions de ce volume avec en parallèle l'évolution de l'enveloppe financière. (Moscati, 2004 :22).

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

L'externalisation doit être abordée comme un véritable partenariat stratégique. Encore faut-il pour cela bien préparer l'opération d'externalisation et biendimensionner le projet dès la réflexion initiale. Du démarrage du contrat jusqu'à la fin du contrat, la qualité de la contractualisation sécurise les parties pour permettre aux entreprises de se focaliser sur l'essentiel, à savoir « bien faire vivre le contrat » et bénéficier d'un niveau élevé de performance. (OLIVE⁸, 2006 :3)

Le suivi de la prestation est assurée par des clauses de coordination qui comprennent des clauses de mesure de la qualité auxquelles sont assorties les éventuelles pénalités en fonction de leur origine et des clauses de supervision qui permettent d'assurer le lien entre le prestataire et son client et d'anticiper les éventuels difficultés pouvant conduire à la rupture du contrat.

Les comités de pilotage ont pour mission de mesurer la performance actuelle, de fixer la performance future, de moduler la volumétrie de la prestation, de renégocier les honoraires. Le comité de pilotage qui réunit les représentants des deux parties, est un lieu d'échange afin que le contrat d'externalisation ne soit pas seulement un contrat d'objectifs, mais surtout un contrat collaboratif.

Parallèlement aux clauses de suivi de la prestation, les clauses de réversibilité doivent apparaître de façon à anticiper l'arrivée au terme du contrat ou les éventuels litiges qui n'auraient pas été résolus à l'amiable entre les deux parties.

Ces contrats correspondent à des contrats relationnels qui comprennent des clauses assurant la régulation des incertitudes futures qui pourraient venir remettre en cause la relation contractuelle entre le prestataire et son client.

2.1.2.4. La mise en œuvre

Le recours à l'externalisation répond à une volonté première de se recentrer sur le cœur de métier de l'entreprise. Il s'agit de recourir à une société spécialisée, de conseil en audit,

⁸ Présidente de la commission contrats privés d'externalisation de l'Institut Esprit Service du MEDEF ; avocate associée chez LANDWELL & ASSOCIES.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

afin d'être à la pointe de la connaissance et de la technologie et de mettre en adéquation permanente la volumétrie du service avec les besoins de l'activité.

Après la définition des besoins, le transfert à un seul prestataire permet de transférer une responsabilité globale sur l'ensemble de la fonction faisant l'objet de l'externalisation dans le cadre d'un partenariat contractualisé de long terme.

Le prestataire prend à sa charge l'ensemble de la gestion de l'infrastructure, des personnels mais également des procédures d'audit interne. Au-delà de la recherche de l'optimisation des moyens technologiques, l'externalisation permet aux personnels transférés de bénéficier des meilleures compétences dans leur domaine d'intervention. (Alexander & Young, 1996 :728).

L'externalisation ne signifie pas suppression de tout le personnel interne affecté à la fonction d'audit interne. Il doit nécessairement y avoir une interface entre l'entreprise et le prestataire de façon à assurer l'optimisation de la transmission des informations.

La dimension technique est également essentielle, car l'externalisation vise à rendre le service d'audit interne plus réactif, plus flexible et donc plus économique par une recherche permanente de standardisation des outils et des pratiques à l'échelle d'un groupe ou d'un réseau. Le prestataire doit donc être en mesure, soit de reprendre le logiciel ou le progiciel d'audit interne de l'entreprise, soit de lui offrir une solution adaptée à ses besoins actuels et futurs.

2.1.2.5. Le suivi

Généralement, le suivi de la prestation est réalisé au travers des réunions d'un comité de pilotage permettant de confronter les difficultés rencontrées par le client et le prestataire. Ces réunions se font sur la base de synthèses de deux parties : les indicateurs de performance du prestataire pour la réalisation de la mission qui lui a été confiée et ceux du client pour la réalisation des engagements qu'il a pu prendre d'assurer une transmission correcte des informations nécessaires au travail de son prestataire.

Les comités de pilotage ont pour mission de mesurer la performance actuelle, de fixer la performance future, de moduler la volumétrie de la prestation, de renégocier les honoraires... Le comité de pilotage, qui réunit les représentants des deux parties, est un

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

lieu d'échange afin que le contrat d'externalisation ne soit pas seulement un contrat d'objectifs mais surtout un contrat collaboratif.(MEIGNANT, 2001 :172)

L'externalisation confère une relation de type maîtrise d'ouvrage. Ainsi, le client doit garder en interne un regard critique et une maîtrise du projet.

Mais la latitude doit être donnée au prestataire de proposer, de manager, en rapport avec la logique de résultats de la démarche.

2.1.3. Enjeux et risques de l'externalisation

Les organisations des entreprises se font plus souples, plus décentralisées, centrées sur des centres de profits fonctionnant en réseau. De plus certains concepts émergent depuis quelques années comme le concept gagnant-gagnant, l'autonomie, la liberté individuelle, la confiance, le respect, la communication, le réseau qualité commencent à s'implanter dans les mentalités.L'unité de lieu, de temps, et d'action a laissé place à une organisation en réseau faisant appel à une multitude d'intervenants.

La législation récente facilitant l'accès à cette forme de travail (entreprises individuelles, essaimage, temps partiels...) Autrefois l'entreprise prétendait tout faire elle-même, Casino produisait son saucisson, son chocolat, de même Louis Renault songea à créer ses propres aciéries : c'était l'intégration verticale. (Coeurderoy & Quelin, 1997 :145)

Cette intégration verticale répondait à deux besoins : elle permettait d'obtenir des normes de qualité plus exigeantes et de s'éviter le coût représenté par les marges bénéficiaires des fournisseurs. Le but était de conquérir le nombre le plus grand possible de part de marché et ainsi, de réaliser des économies d'échelle.La nécessaire réduction des coûts a entraîné une remise à plat de l'organisation du travail et donc un accroissement de la sous-traitance mais à des coûts raisonnables mieux maîtrisés et mieux négociés.

2.1.3.1. Enjeux de l'externalisation

L'externalisation doit permettre aux entreprises d'avoir accès à des services qu'elle ne pouvait se procurer auparavant, ou sinon qu'elle devait réaliser elle-même en interne et ce souvent à un coût mal maîtrisé. En tant qu'outil stratégique, c'est un choix qui émane de la direction générale de l'entreprise.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Elle est une globale réussite lorsqu'elle est le fruit d'une grande réflexion en amont de l'équipe dirigeante. Dans le même temps elle évolue en fonction des besoins de la clientèle, des attentes des collaborateurs.

L'externalisation n'est pas à prendre à la légère car elle nécessite énormément de temps dans la prise de décision et dans la préparation d'où une bonne maîtrise de la gestion du temps serait un atout dans le succès de cette démarche.

Il revient à chaque entreprise de définir sa carte des services et fonctions susceptibles d'être externalisés. Cette dernière n'est pas figée et évolue en fonction des changements du marché et des besoins propres de l'entité. Il apparaît alors comme la pratique qui réponds aux trois objectifs principaux : recentrage sur le cœur de métier ; économies des couts et flexibilité.

2.1.3.1.1. Le recentrage sur le cœur de métier

L'entreprise externalise ce qui est hors de son cœur de métier, avec l'objectif de gagner en compétitivité. Mais définir son cœur de métier n'est pas simple. En effet, déterminer le périmètre de son cœur de métier demande une connaissance approfondi et suivi de l'apport de chaque fonction et service de l'entreprise à la compétitivité de l'entreprise et à sa recherche de création de valeur.

Le cœur de métier d'une entreprise peut être défini soit subjectivement par la Direction Générale, soit objectivement en sélectionnant les activités qui se caractérisent par « la valeur, la rareté, la non immutabilité et la non substitution » (Barney, 1991 :99)

Le transfert d'activités non stratégiques à des prestataires extérieurs permet la recomposition de la chaîne de valeur des entreprises autour de leurs ressources et aptitudes directement liées au cœur de métier.

Le recentrage ne devrait pas découler d'une politique mécanique de réduction du périmètre de l'entreprise par effet de mode ou de recherche de la seule valorisation financière. Ce qui prime est bien la création de valeur pour le client, elle seule pourra entraîner la création de valeur financière.

A contrario, le recentrage sur le cœur de métier peut s'appuyer sur une connaissance des valeurs et de ses savoirs internes pour mieux cibler et rechercher les savoirs externes. La stratégie actuelle des grandes entreprises vise à se concentrer sur les compétences clés et externaliser les activités considérées comme périphériques (Desreumaux 2001).

La première raison repose sur la complexité de l'organisation liée à sa taille. Elle perd sa flexibilité et augmente ses coûts bureaucratiques. La seconde relève de l'analyse stratégique liée à la limite de ses ressources.

Selon Porter(1986), la firme est découpée en neuf catégories d'activités : infrastructures de la firme, gestion des ressources humaines, développement technologique, production approvisionnements, logistique externe, logistique interne, commercialisation et vente, services. Toutes les activités sont créatrices de valeur et forment une chaîne de valeur.

Les activités principales ou primaires suivent le flux du processus de production. Elles contribuent le plus fortement à la création de valeur pour l'entreprise. Les activités de soutien viennent en appui des activités principales. D'après Barthélémy (2001), « les activités de soutien sont internalisées plus par habitude que suite à une véritable réflexion stratégique ». Ainsi, le fait de les externaliser permet à l'entreprise de dégager des ressources financières et managériales pour investir dans le « cœur métier » et être en mesure de répondre à la course de compétitivité.

2.1.3.1.2. Economies des couts

Les avantages attendus des opérations d'externalisation sont assez nombreux. Sur la base du Baromètre de l'outsourcing Ernst & Young, le coût est de loin l'avantage le plus souvent cité par les entreprises.

Subséquemment à cette idée de réaliser des économies en passant au faire faire, les entreprises apprécient le fait de déterminer des charges fixes pour des services ou des fonctions qui pouvaient à la fois comporter une charge significative, une variabilité des dépenses peu maîtrisable et des aléas substantiels en termes d'investissements sur des fonctions supports. En deuxième lieu, sont citées la qualité et les compétences qui renvoient au prestataire dont les compétences, au-delà des économies, permettront d'améliorer l'organisation de l'entreprise dans son ensemble en optimisant les interfaces entre les fonctions supports et les fonctions principales.

Au-delà des gains monétaires, l'externalisation rend la fonction financière plus dynamique et plus flexible. La variabilité des charges fixes permet aux directeurs d'audit interne de connaître les coûts réels de leur fonction et de chaque prestation. « Cela les conduit à une maîtrise des coûts par une connaissance préalable et une rationalisation des dépenses » (Gigot-Gaillard, 1995 :49).

Le souci premier du dirigeant est la recherche d'une réduction des coûts. Si, tout en étant une source de réduction des coûts, l'externalisation s'accompagne d'une souplesse évidente et d'une efficacité tangible, elle ne peut que s'imposer comme la solution idéale pour toutes les entreprises car l'objectif étant d'avoir le plus de profit au moindre coût.

2.1.3.1.3. La flexibilité

L'externalisation apporte un troisième avantage à l'entreprise externalisatrice qui repose sur la flexibilité organisationnelle en fonction de l'activité et en fonction de l'évolution technologique selon Pujals (2005 :32). En cas d'augmentation d'activité, l'externalisation permet à l'entreprise de trouver rapidement une solution car le nombre de personnels et de moyens mis à disposition par le prestataire varie selon son activité. En sens inverse, dans le cas de crise économique, en faisant appel à un prestataire extérieur, l'entreprise ne se soucie pas de la lourdeur des charges fixes ou de frais de personnel lié à la fonction externalisée. Elle peut concentrer ses ressources pour obtenir des opportunités permettant de s'en sortir plus vite que ses concurrents (Fimbel, 2003 :55).

Ensuite, les entreprises cherchent dans l'externalisation de la fonction d'audit interne une sécurité de la qualité en raison du caractère normalisé de cette activité. De plus, cela lui permet de bénéficier de multiples compétences car les cabinets d'audit et de conseil regroupent des spécialistes pluridisciplinaires : droit social, fiscalité, consolidation... De plus, l'audit est une discipline qui évolue régulièrement en fonction du changement réglementaire (lois de finance, jurisprudences fiscales...). Son traitement nécessite la mise à jour des connaissances particulières.

Il faut donc en conclure qu'un prestataire en audit interne, pour être vraiment efficace, doit prendre en compte toutes les interactions et dimensions de l'opération donnée. En tant qu'examen indépendant d'une opération, l'audit interne sera une évaluation de la suffisance, de l'efficacité et du rendement de l'activité concernée.

2.1.3.2. Les risques de l'externalisation

L'externalisation a une image positive cependant elle ne représente pas la solution à tous les problèmes. Devant le manque de retour « négatifs » sur l'externalisation, les réflexions ont abouti à l'identification de risques. Les risques liés à l'externalisation stratégique sont nombreux. Ils sont fréquemment sous-estimés par les managers, aveuglés par l'importance des bénéfices potentiels associés à la cession de l'activité et par les bénéfices immédiats en termes de rentabilité⁹.

2.1.3.2.1. Risque de dépendance quasi-irréversible

Le phénomène de l'externalisation diffère très fortement de celui du « downsizing ». En effet, le « downsizing » consiste simplement à céder une activité à une autre entreprise (Doublet,2006). La relation avec l'acheteur s'arrête après l'acte de vente. En revanche, lorsqu'une entreprise externalise l'une de ses fonctions, son besoin en la matière ne disparaît pas pour autant.

On se trouve donc dans le cas où une entreprise serait dépendante d'une prestation qu'elle a choisie de ne plus réaliser en interne.

Un exemple concret permet d'illustrer cette situation. En 1994, Blue Shield¹⁰ décida de mettre fin à une relation d'infogérance avec EDS, vieille de 25ans. Cette décision, pourtant fondée sur des critères rationnels (i.e. Performance insuffisante, coûts trop élevés), s'avéra rapidement irréaliste.

En effet, il était impossible de changer de prestataire car les employés de Blue Shield s'étaient adaptés aux méthodes d'EDS¹¹, qui par ailleurs avait accumulé un savoir sur les systèmes d'information de son client. Finalement, seuls quelques points du contrat ont pu être renégociés, et la relation fut maintenue.

⁹G.GAREL, « les partenariats sont-ils toujours gagnant-gagnant », séance du 17 mai 2000, séminaire Ressources Technologiques et Innovations organisé par les Amis de l'Ecole de Paris.

¹⁰ Blue Shield est une fondation qui améliore la vie des Californiens, en particulier les populations mal desservies, en rendant les soins de santé accessibles, efficaces et abordables pour tous les Californiens, et en mettant fin à la violence domestique.

¹¹À propos d'EDS, société leader du marché mondial des services, fournit la stratégie, la mise en œuvre et l'hébergement pour les clients qui gèrent les complexités commerciales et technologiques de l'économie numérique.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

La création d'un lien de dépendance irréversible est fréquemment l'inquiétude prépondérante de l'entreprise qui externalise. Naturellement, ce risque ne peut réellement s'apprécier au moment de la signature du contrat car les conflits entre les clients et leurs prestataires ne surgissent qu'après un certain temps.

En effet, ni l'ensemble des circonstances ni les comportements futurs ne sont prévisibles. Aucun contrat n'est complet.

2.1.3.2.2. Le risque de perte de contrôle de l'activité

Le risque que le prestataire divulgue des informations confidentielles de l'entreprise pour laquelle il travaille est plus théorique que réel. En effet, les standards techniques utilisés par les prestataires sont souvent plus sévères que ceux de leurs clients.

Le risque de perte de contrôle de l'activité est souvent jugé important, en particulier pour ce qui concerne le suivi de la réalisation dans le temps de la prestation, mais aussi le contrôle des prix et de la qualité de la prestation. L'entreprise cliente doit ainsi développer une compétence spécifique de maîtrise d'ouvrage des fonctions sensibles externalisées.

Cela suppose le maintien d'une bonne technicité en la matière, et le développement d'outils de gestion appropriés (définition des rôles, suivi des responsabilités respectives, évaluation du service rendu, définition et repérage des dérives, système de pénalités, tableaux de bord de contrôle et d'audit de la fonction ...).

2.1.3.2.3. Le risque de perte de savoir-faire

La question de la perte du savoir-faire est cruciale pour les entreprises externalisatrice. Le transfert d'équipements spécifiques et surtout d'une grande partie du personnel vers le prestataire implique une perte de compétences individuelles et organisationnelles. Le risque associé est que cette perte de compétences revête un caractère irréparable.

Pourtant, gérer en interne la relation avec le prestataire, assurer le suivi, mettre en place le contrôle de la prestation et faire évoluer le contrat requièrent de conserver les compétences nécessaires pour pleinement tirer un bénéfice de l'externalisation.

A long terme, l'externalisation fait courir des risques importants de fuite de savoir-faire. Elle implique la perte d'informations et de connaissances opérationnelles au niveau de l'activité externalisée.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

En effet, une organisation focalisée sur quelques compétences centrales peut être très efficace à court terme mais inadaptée sur le long terme si elle a abandonné des compétences critiques pour le futur. Elle sera donc particulièrement vulnérable aux changements qui pourraient survenir dans son environnement.

2.1.3.2.4. Le risque de non performance du prestataire

L'un des risques contractuels de l'externalisation est la non-performance du prestataire. Ceci correspond à la situation où le prestataire délivre un service qui ne correspond pas aux spécifications définies dans le contrat. Dans ce cas, le client subit une perte, voire un dommage (Leroux, Peretti, 2003 : 72).

Cette situation est perçue comme risquée car le client n'a pas de véritable contrôle direct sur les moyens engagés par le prestataire. Pour limiter un tel risque, les clients privilégient, lors de la phase de sélection du prestataire, les critères de l'expérience passée et de la réputation.

Ensuite, ils se dotent généralement de systèmes de suivi et d'instruments de contrôle (détection des écarts, incitations pour une amélioration de la performance, pénalités, etc.). Toutefois, ce serait une erreur de penser que le risque associé à la performance est entièrement lié à l'offre.

2.1.3.2.5. Le risque de défaillance du prestataire

L'externalisation ne signifie pas qu'une entreprise se détache totalement d'une activité. En effet, elle continue à faire appel aux ressources externalisées, par l'intermédiaire du prestataire. Elle peut donc être entendue comme un "transfert de ressources" vers un prestataire, suivi d'une location de moyens et de ressources à ce même prestataire, sur une longue durée.

Dans le cadre de l'externalisation d'activité comme les services généraux, la restauration ou le jardinage, la situation apparaît facile à gérer. En cas de désaccord avec le prestataire, il suffit de s'en séparer et de le remplacer par un de ses nombreux concurrents. Les prestataires semblent totalement substituables et leur marché est très concurrentiel. Les contrats sont de court terme et prévoient qu'un prestataire peut être remplacé après un préavis court.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Par contre, lorsque des ressources spécifiques sont transférées vers le prestataire, l'externalisation revêt un caractère stratégique, car l'entreprise s'expose à des risques, en particulier pour ses propres clients. Une relation de dépendance s'instaure et il devient nécessaire pour l'entreprise externalisatrice de se protéger de l'opportunisme éventuel de son prestataire. Les managers sont en général bien conscients des risques de l'externalisation stratégique.

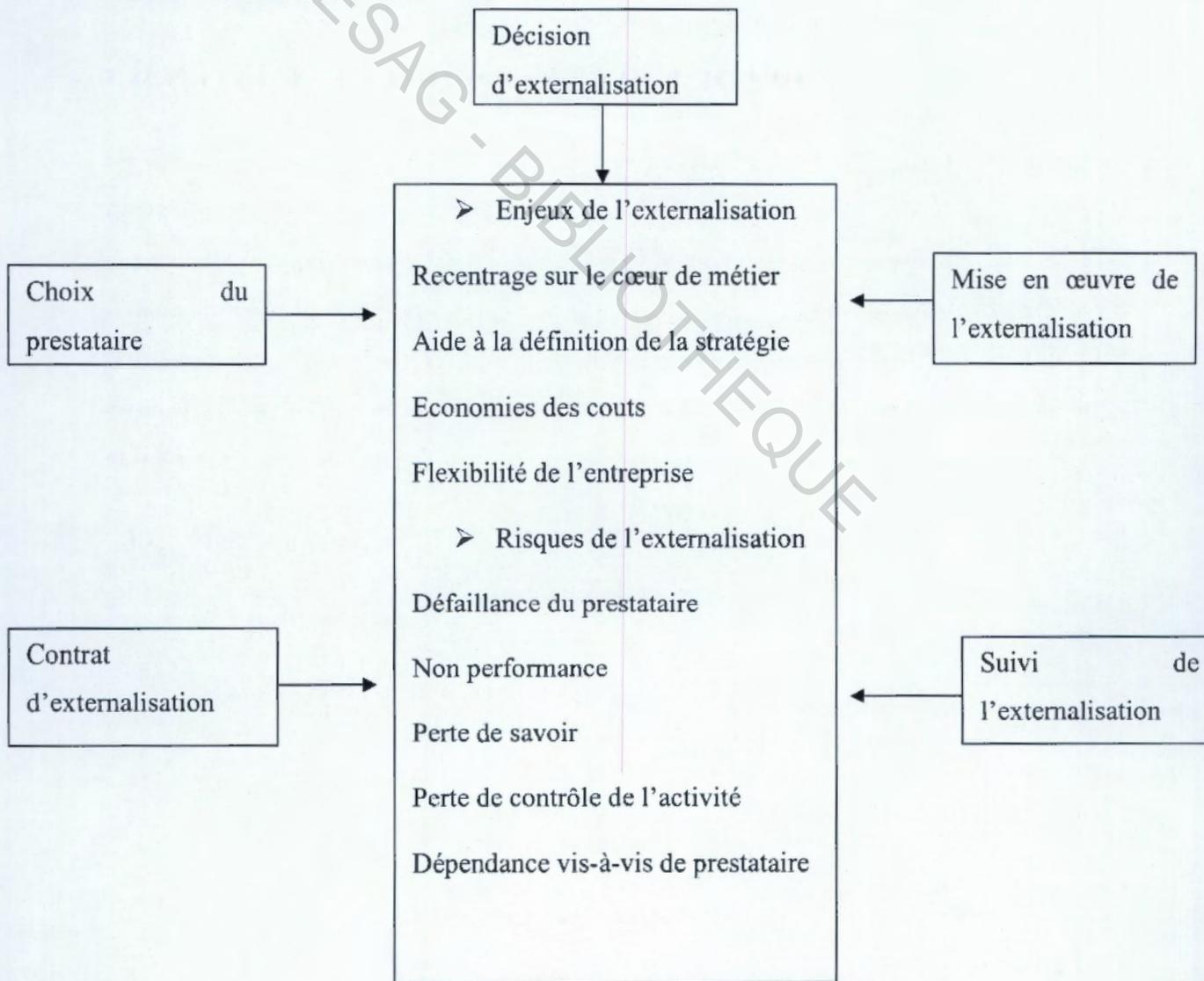
Les deux éléments-clés de l'externalisation sont le contrat et la mise en œuvre de l'opération. Le contrat doit être le plus précis possible pour protéger l'entreprise externalisatrice. L'un de nos interlocuteurs du cabinet Afrique Audit & Consulting a souligné que : « La base contractuelle est primordiale. Elle permet de définir de façon très précise le périmètre, les indicateurs de performance et de disponibilité les pénalités éventuelles, les règles de sortie... ». En effet, l'externalisation a des implications organisationnelles particulièrement importantes. Placée dans une relation de dépendance (choisie et voulue), le contrat devient pour elle le seul moyen de contrôle et de pression. Plus il est complet et précis, plus le contrat permettra de s'assurer de la performance du prestataire. La qualité du contrat est une condition nécessaire dans le processus d'externalisation, mais demeure insuffisant. Le soin apporté à la préparation de l'opération pèse énormément autant sur le climat interne que sur la relation avec le prestataire. Elle ne doit être ni négligée ni bâclée.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Ce mémoire se propose d'étudier les enjeux et les risques de la politique d'externalisation de l'audit interne dans une entreprise. Les précédents chapitres ont fait état de la littérature existante sur l'audit interne, les normes qui la régleme, et le déroulement d'une mission d'audit interne. Ils a ensuite permit de faire une approche générale de l'externalisation d'une fonction d'entreprise et de son application à la fonction d'audit en particulier. Ce chapitre vise à élaborer le modèle d'analyse et à présenter les outils de collecte de données utilisés.

3.1. Modèle d'analyse

Figure 1 : Modèle d'analyse



Source : Nous même

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

L'externalisation étant un processus basé sur cinq phases complémentaires, son impact sur l'entreprise sera étudié au travers de ces cinq étapes. Ainsi, ils seront utilisés comme variables explicatives, agissant sur l'entreprise qui est faite d'enjeux et de risques qui sont, dans le cas d'espèces, les variables dépendantes.

Les variables visées dans le tableau qui suit sont les variables indépendantes, composées de diverses étapes du processus d'externalisation. Les indicateurs permettront d'apprécier chacune des dimensions des différentes variables. Cette appréciation se fera au travers des différentes mesures, représentées dans la dernière colonne du tableau.

Dans la littérature deux approches théoriques en sciences économiques, sont fréquemment mobilisées pour expliquer la décision d'externalisation:

- ✓ la théorie des coûts de transaction (TCT), qui centre l'étude sur l'arbitrage entre les coûts de coordination attachés à la production interne (make) et les coûts de transaction nés du recours au marché (buy). (Barthélemy et Quélin, 2002)
- ✓ la théorie de la ressource (TR), traite les facteurs qui sous-tendent l'avantage concurrentiel des entreprises (Poppo et Zenger, 1998 ; Barthélemy 2004)

D'autres cadres théoriques, moins utilisés, proposent une vision complémentaire de la décision d'externalisation, pour combler les limites des deux théories TCT et TR. Ils'agit de la théorie institutionnelle (TI) qui constitue sous l'approche sociologique un cadre, d'analyse récente, du comportement des organisations, (Di Maggio et Powell, 1991).

Dans bien des cas la solution d'externalisation reste influencée par des logiques institutionnelles, notamment pour des activités réglementées (telle que l'audit interne).

Par rapport aux critères de mesure de la performance des opérations d'externalisation, on peut citer les travaux empiriques de Barthélemy (2004 :176), dans une récente contribution, il suggère que le succès d'une opération d'externalisation dépend plus largement de la bonne gestion du prestataire que du choix des activités externalisées¹². En fait, la bonne gestion du prestataires'articule sur les composantes : qualité du contrat et de la relation avec le prestataire (choix du prestataire ; mise en œuvre de l'externalisation et suivi).

¹²BARTHELEMY Jérôme, "La performance des opérations d'externalisation": Une analyse empirique des déterminants, 2004.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Nous reprenons dans le tableau suivant, les indicateurs spécifiques relatifs aux déterminants : proximité de l'activité avec « le cœur de métier », la qualité relationnelle et contractuelle de l'activité externalisée.

Tableau 2 : Impact de déterminants sur la performance de l'externalisation de l'audit interne

Déterminants	Indicateurs de mesure
Indicateurs de la performance des opérations d'externalisation	<p>Une opération d'externalisation est jugée performante en comparant la performance de l'activité avant et après l'externalisation sur la base des éléments :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ réduction des coûts ✓ transformation de coûts fixes en coûts variables ✓ qualité de la prestation supérieure ✓ accès à des compétences non disponibles en interne ✓ accès à du personnel mieux formé qu'en interne ✓ accès à des technologies plus avancées
La proximité de l'activité externalisée avec le cœur de métier	<p>Une activité est considérée proche du « cœur de métier » de l'entreprise lorsque elle :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Etait considérée comme stratégique ✓ contribuait à la rentabilité de l'entreprise ✓ permettait la différenciation par rapport aux concurrents ✓ permettait un contact direct ✓ était intégrée au sein de l'entreprise
La qualité contractuelle	<p>La qualité du contrat est évaluée sous les aspects :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ le contrat définissait précisément la prestation ✓ le contrat laissait une part importante à l'interprétation ✓ le contrat était complet et prenait en compte le plus grand nombre d'éléments possibles
La qualité relationnelle	<p>La relation est de qualité si elle est caractérisée par :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ un sentiment de confiance entre les partenaires ✓ un comportement « peu correct » des partenaires ✓ une attitude coopérative des deux partenaires ✓ des échanges d'informations fréquents

3.2. Collecte de données

La collecte de données s'est faite au moyen des outils qui sont détaillés dans les sections à venir sur d'une part une base documentaire mais également par la collecte d'informations auprès de personnes ressources. Il s'agit du chef de mission responsable de l'externalisation, du responsable informatique attaché à la mission.

3.2.1. Analyse documentaire

Elle est basée sur la documentation disponible dans les services ou à la bibliothèque de la direction de Togo-cellulaire. Au niveau du cabinet, certains documents sont remis aux stagiaires dès leur arrivée en format papier et en version électronique pour qu'ils s'imprègnent des anciennes missions effectuées.

Divers ouvrages, publications et articles ayant trait à des domaines divers tels que l'économie, la finance, la gestion, l'audit, la fiscalité ou encore le droit peuvent y être consultés et photocopiés grâce à une autorisation pour la reprographie.

Des ordinateurs permettent de compléter la documentation en ayant recours aux ressources du web. Dans le cadre de cette étude, plusieurs documents ont été utilisés au titre desquels figurent le statut de Togo-cellulaire, la loi portant réorganisation du secteur des postes et du secteur des télécommunications, Le contrat d'externalisation, etc.

3.2.2. L'observation

L'observation fut présente tout au long du stage. Elle a permis d'apprendre en regardant faire. Les tâches exécutées étant diverses, elle fut d'autant plus efficace que dans le but de cerner l'activité du service dans son ensemble. Ce travail d'observation s'est fait par une rotation dans les différentes sections des deux entreprises qui avaient eu à être impliqués dans ce processus. Ainsi, lors de notre passage dans l'entreprise externalisatrice nous avons pu observer l'exécution des tâches effectuées par le service audit du processus de gestion des cartes de recharge. Et de retour au cabinet nous avons participé à l'élaboration des synthèses des travaux effectués au cours de chaque journée. Dans ce cadre, le travail en réseau a considérablement facilité la collecte des données. Toutes les données observées ne peuvent cependant être détaillées dans le cadre de ce mémoire du fait de la confidentialité

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

de certaines d'entre elles. Toutefois, le cadre général sera retranscrit de façon à ce que l'analyse en souffre le moins possible.

3.2.3. Les entretiens

Les entretiens ont été faits auprès des personnes ressources précitées du service des établissements de l'entreprise externalisatrice, en tête-à-tête ou au travers des réunions ponctuelles organisées par les chefs de sections. Basés sur un guide envoyé à l'avance, ils ont tourné autour de points qui vont de la description du travail exécuté à des points plus précis concernant les normes prudentielles, la répartition des tâches, et bien d'autres sujets se rapportant au thème.

Des entretiens de groupe ont également été menés au travers des fréquentes rencontres initiées par le chef de mission. Ils ont permis d'approfondir des points précis en séances de travail afin de bénéficier des expériences et points de vue de tout un chacun. Ces tables rondes étaient non seulement l'occasion de mieux appréhender les problèmes inhérents au processus dans telle ou telle application des travaux demandés mais aussi de mieux cerner certains points de la démarche d'externalisation, tout en discutant des pistes d'amélioration dans un cadre participatif et créatif.

Ainsi, en dehors de ces entretiens de groupe dont la fréquence était hebdomadaire, les réunions quotidiennes de chaque matin permettaient d'affecter les stagiaires aux différents travaux et chantiers dont ceux s'inscrivant dans la droite ligne de l'externalisation de la fonction. Des états de lieux étaient réalisés et des mises aux points étaient effectuées lorsque cela était nécessaire et utile.

Cette conclusion sanctionne la première partie du mémoire. Elle est dite théorique, car elle aborde le champ des connaissances dans le domaine étudié. Ainsi, elle s'est dans un premier temps consacrée à la revue de la littérature.

L'objectif du présent mémoire étant d'étudier les enjeux et les risques liés à la stratégie d'externalisation de l'audit interne. Elle est partie de la présentation de l'audit interne en question et d'une analyse historique puis a posé les concepts réglementaires développés tout au long de la présente étude. Elle s'est appuyée sur les normes et le code de déontologie de l'IIA. Puis on est allé à l'externalisation en lui-même, en donnant sa

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

définition, les principales étapes lors de sa réalisation et en théories les enjeux qu'elles procurent à l'entreprise et les risques liés à sa mauvaise gestion.

Le troisième chapitre est une charnière entre la partie théorique et la partie pratique en ce sens qu'il pose le problème tel qu'il a été étudié et présente les outils de collecte de données qui ont été utilisés. Le travail sur le terrain en tant que tel va permettre de fonder les conclusions et recommandations sur la réalité, tout en s'inspirant de tout ce qui a été écrit sur le sujet.

Cette conclusion sanctionne la première partie du mémoire. Elle est dite théorique, car elle aborde le champ des connaissances dans le domaine étudié. Ainsi, elle s'est dans un premier temps consacrée à la revue de la littérature.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE :
L'EXTERNALISATION DU PROCESSUS DE
GESTION DES CARTES DE RECHARGES
AUPRES DE TOGO-CELLULAIRE

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Ces activités sont décrites en termes de résultats attendus, et la caractéristique essentielle d'une opération d'externalisation est que le prestataire est le seul responsable des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés.

L'externalisation est une évolution organisationnelle qui apparaît comme une innovation dès lors qu'on envisage de l'appliquer à la fonction d'audit interne. Devant la complexité des règles administratives, il est nécessaire de se renforcer sur son cœur de métier. Les fluctuations économiques font qu'il est préférable de transformer des charges fixes en variables et l'externalisation est le nouveau mode de management qui s'impose.

Les responsables des départements d'audit qui externalisent leurs activités le font pour alléger leur structure, avoir davantage de flexibilité, disposer des ressources humaines les plus performantes (celles fournies par leur prestataire), maîtriser les coûts et avoir une meilleure gestion des risques. En outre, l'audit est une discipline très codifiée et standardisée. Ces raisons plaident en faveur de l'externalisation de la fonction d'audit interne.

Dans cette partie, nous verrons tout le processus mis en place pour maîtriser la stratégie d'externalisation dans une entreprise. Nous prendrons le cas de la Société TOGO-CELLULAIRE qui a externalisé l'audit interne de son processus en le confiant au cabinet Afrique Audit & Consulting.

CHAPITRE 4 : DESCRIPTION DES ENTITES : Le Cabinet prestataire de service et la Société cliente

La notion d'externalisation s'associe à celle de coopération, dans lesens où la relation de service s'inscrit dans une démarche « maîtrise d'ouvrage-maîtrise d'œuvre » dans laquelle le client, quel qu'il soit, a pour ambition de co-piloter la démarche en liens étroits avec l'entreprise prestataire. Lamaîtrise de la conception du service est gardée en interne. Mais le prestatairedispose d'une marge de manœuvre forte pour proposer des innovations, pourfaire évoluer son offre dans le temps, au vu des attentes des utilisateursfinaux.

Il apparait clairement que le processus d'externalisation fait intervenir deux parties signataires au contrat : il s'agit dans notre cas de la structure TOGOCELLULAIRE qui a décidé de s'engager dans un processus d'externalisation et du cabinet Afrique Audit & Consulting.

Dans ce chapitre nous donnerons un aperçu du cabinet qui nous a permis d'effectuer le stage et qui en son sein dispose d'une structure qui a dans ses attributions le suivi des entreprises dans leur décision d'externalisation et en second lieu la structure qui a fait l'objet de notre étude.

4.1. Le cabinet AFRIQUE AUDIT & CONSULTING-TOGO

Afrique Audit & Consulting, a sur le marché national et régional, un statut de Cabinet International en raison du cursus professionnel de ses premiers responsables et surtout de sa méthodologie de travail. Cette dimension internationale se consolide par son affiliation au réseau international GROUPE HELIOS AFRIQUE, constitué par des cabinets qui collaborent avec Ernst & Young en Afrique noire francophone.

En conséquence, GHA s'est doté d'un environnement technologique de premier plan et a mis en place un cursus de formation spécifique pour chaque collaborateur. Le Groupe Hélios Afrique - EXCO (GHA-EXCO), est membre du réseau EXCO, 1er réseau français de cabinets indépendants d'Audit, d'Expertise Comptable et de Conseil regroupant 22 cabinets implantés sur plus de 100 sites en France, en Afrique et dans les DOM-TOM.EXCO est membre du réseau Kreston International, classé 13ième sur la liste des cabinets internationaux et présent dans près de 100 pays du monde.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

A travers cette affiliation, GHA-Exco accroît sa notoriété et s'affirme comme le premier réseau de cabinets africains de proximité, au service des entreprises dynamiques de la région, avec des professionnels et des moyens technologiques performants. GHA est composé de cabinets indépendants avec un organe central de coordination qui gère les fonctions communes tels que la formation, la recherche et développement, le recrutement, le contrôle qualité, l'appui commercial, les relations avec le réseau international.

Les moyens mis en œuvre au quotidien par les cabinets membres de GHA sont des pôles transversaux actifs organisés par métiers et par secteurs d'activité économique. L'organisation est donc un relais des outils et méthodes communes adaptées aux enjeux sectoriels et métiers ainsi qu'à l'environnement des entreprises de la zone d'intervention des cabinets membres de GHA.

Le cabinet Afrique Audit & Consulting est présent au Togo, au Bénin et en Côte d'Ivoire et a constitué un groupe (Groupe Afrique Audit & Consulting) composé de plusieurs structures qui gravitent autour de lui et avec lesquelles il entretient des relations en permanence; ainsi il est en partenariat avec :

- ✓ ECO : Entrepreneurs Conseil
- ✓ CJF : Conseil Juridique et Fiscal
- ✓ EA : Experts Associés

Pour la rédaction du mémoire compte tenu du choix du thème la structure qui était la plus à même de satisfaire aux recherches et à laquelle j'ai été affecté suite à la prise de connaissance de mon thème par le directeur de mission du cabinet est Entrepreneurs Conseil.

Constitué sous forme d'une SARL avec un capital de 1.000.000F CFA, ECO est une structure indépendante au sein du Groupe AAC qui met à la disposition de sa clientèle des professionnels garantissant des services en matière de conseil en gestion, en stratégie, en organisation et en informatique.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Les missions qu'ECO effectue sont les suivantes :

- ✓ réaliser l'audit opérationnel, organisationnel ou de gestion des entreprises
- ✓ accompagner les entreprises dans les projets de création et de restructuration d'entreprises
- ✓ assister les entreprises dans l'optimisation des ressources humaines et financières et dans l'amélioration de la gestion
- ✓ mettre en place et optimiser le processus d'audit interne, (renforcement et externalisation de la fonction d'audit interne) dans les entreprises
- ✓ fournir aux responsables de services informatique des entreprises; des prestations de conseil d'expertise technique, de conception et de réalisation de système d'information sur mesure ou à base de progiciels.

Bénéficient des interventions de cette structure les entreprises africaines évoluant dans les secteurs de Poste et Télécommunication, Energie et Mines, Banques et Etablissements Financiers, Industrie, Assurance et Réassurance, Associations, Organisations Non Gouvernementales, Organismes Internationaux, Secteur Public, Projets de Développement à Financements Internationaux, Commerce et Distribution, Hôtellerie et Tourisme, etc.

4.2. Le groupe TOGO-TELECOM

Togo Telecom est une société d'Etat née de la scission de l'OPTT en deux sociétés d'Etat. Elle est régie par la loi numéro 90-26 du 04 Décembre 1990 portant réforme du cadre institutionnel et juridique des Entreprises Publiques. Elle est dotée d'une personnalité morale et d'une autonomie financière, au capital de 4 milliards de francs CFA. Le groupe TOGO TELECOM est constitué de deux sociétés : TOGO TELECOM et TOGO CELLULAIRE.

4.2.1. TOGO TELECOM

Créée par décret n°96-22/PR du 28 février 1996, la Société des Télécommunications du Togo (TOGO TELECOM) est une société d'Etat issue de la scission de l'Office des Postes et Télécommunications du Togo (OPTT). L'ex-OPTT dont le capital était détenu à 100% par l'Etat Togolais, a transféré une partie de son patrimoine à la Société des Télécommunications du Togo.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Les actifs immobilisés ont été répartis par la commission interministérielle créée par décision n°11/CS-STT du 28 janvier 1997. Bien que l'article 4 du décret de scission 96-22/PR attribue tous les engagements de l'ex-OPTT à TOGO TELECOM, le Conseil de Surveillance dans sa décision n° 7/CS du 12 novembre 1997, a nommé un mandataire ayant pour prérogatives :

- ✓ le règlement des dettes de l'ex-OPTT ;
- ✓ le recouvrement des créances de l'ex-OPTT ;
- ✓ la négociation de la compensation des créances de l'ex-OPTT sur l'Administration.

La Société des Télécommunications du Togo (TOGO TELECOM), est régie par la législation applicable aux entreprises publiques et par ses propres statuts. Elle est placée sous la tutelle technique du Ministère Chargé des Télécommunications. Elle est gérée conformément à la loi 90 26 du 4 décembre 1990 portant réforme du cadre institutionnel et juridique des entreprises et à son décret d'application. Par décret n° 96 22/PR du 28 février 1996, le capital de la Société des Télécommunications du Togo a été fixé à 4 milliardsF. CFA.

Les ministères de tutelle sont :

- ✓ sur le plan technique : le Ministère de l'Équipement, des Mines, des Postes et Télécommunications,
- ✓ sur le plan statutaire : le Ministère des Sociétés d'État et du Développement de la Zone Franche.
- ✓ sur le plan structurel, la plus haute instance décisionnelle est le Conseil de Surveillance composé des cinq Ministères suivants :
 - le Ministère de l'Équipement, des Mines, des Transports et des postes et Télécommunications (assure la présidence du Conseil),
 - le Ministère du Plan et de l'Aménagement du Territoire,
 - le Ministère des Sociétés d'État et du Développement de la Zone Franche,
 - le Ministère de l'Économie et des Finances,
 - le Ministère de l'Industrie et du Commerce

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Pour le démarrage de ses activités fixé au 1er janvier 1997, l'Etat, l'actionnaire unique a réalisé des apports provenant des actifs de l'ex OPTT, libérant ainsi intégralement les actions.

Aux termes de ses statuts, la société a pour objet l'équipement et l'exploitation du service public des télécommunications.

A cet effet :

- ✓ elle exploite le réseau public des télécommunications à l'exception de celles touchant à la sécurité de l'Etat,
- ✓ elle est habilitée à exercer, conformément à la législation en vigueur, toutes autres activités qui se rattachent directement ou indirectement à son objet,
- ✓ les dispositions relatives à la concession de ce service public sont précitées dans un texte réglementaire.

Elle dispose d'une filiale TOGO CELLULAIRE, qui est chargée du marché de la téléphonie mobile.

4.2.2. TOGO - CELLULAIRE

Le réseau GSM Est apparut en 1997 Au Togo. Son exploitation était assurée par une Direction au sein de Togo Telecom. Suite à la libéralisation du secteur de la téléphonie mobile, TOGO CELLULAIRE une société d'Etat à caractère commercial de droit privé fut créée le 18 février 1998 pour répondre au souci permanent, du gouvernement togolais de diversifier et de développer le secteur des télécommunications.

Filiale de TOGO TELECOM qui détient la totalité des parts du capital social s'élevant à 1 500 000 000 de FCFA, elle a démarré ses activités commerciales le 1er Juillet 1998 sous la dénomination TOGO CELLULAIRE. TOGOCEL a été choisi comme le nom de réseau.

Premier opérateur de téléphonie mobile à avoir vu le jour au togo, elle employait au début de ses activités une quarantaine de personnes. Et dès le départ, elle avait opté pour une technologie de pointe en installant 19 Stations de base qui assuraient 40% de la couverture nationale. Aussi, en juin 1999 déjà, sa gamme diversifiée de produits et services lui avait valu plus de 9 000 abonnés.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

L'ouverture en 1999 toujours, du secteur à un autre opérateur n'avait pas effrayé la direction. Elle y a plutôt vu une occasion de s'affirmer davantage. Pour ce faire, elle a lancé un autre programme de recrutement en personnels hautement qualifiés et a procédé à des investissements en équipements techniques plus performants.

Dès lors, plus sereine, TOGO CELLULAIRE s'est employée à rester à la pointe de l'innovation en mettant à la disposition de sa clientèle de nombreux services à forte valeur ajoutée. Elle a, de fait, axé ses perspectives d'avenir sur plusieurs points, notamment : l'extension permanente du réseau, l'amélioration constante de la qualité du service, la diversification des services offerts à la clientèle, l'accessibilité à tous ses services et un excellent Service Après-Vente.

4.2.2.1. Activités commerciale : Historique des produits et leur évolution

Depuis sa création TOGOCEL a mis les moyens en œuvre afin de satisfaire une clientèle vraiment énorme car à ces débuts elle était le seul réseau de téléphonie mobile dans le pays. Elle offre une gamme variée de produits.

- ✓ Septembre 1997 : Prépaiement 1343 Pc

La première offre prépayée de Togo Cellulaire était semi-automatique car gérée avec un équipement conçu au départ pour faire du Post-Paid. Ainsi, il fallait traiter manuellement les crédits prépayés par les clients et lancer des cycles de rafraîchissement au central pour initialiser les comptes.

- ✓ Janvier 1999 : Facturation mensuelle

Pour pallier les faiblesses de l'offre prépayée semi-automatique, il a été lancé la facturation mensuelle afin de libérer les gros clients de l'époque des contraintes liées au traitement de leur compte prépayé.

- ✓ Juillet 1999 : Roaming Post Paid

Le Roaming a permis d'étendre la mobilité des abonnés à l'international. Ces derniers peuvent communiquer librement avec leur numéro togocel à l'étranger.

- ✓ Juin 2000 : PrépaiementIntégral

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Cette offre a été lancée pour les abonnés qui veulent gérer personnellement leur crédit de communication. Grâce aux cartes de recharge Libertis, ils peuvent communiquer en toute liberté, sans formalité et sans facture.

✓ Janvier 2003 : Services à valeur ajoutées au Sms (Mc+)

Dès le lancement, 06 services venaient étoffer le kiosque du Mc+, notamment la blague du jour, la pensée du jour, l'horoscope, les faits divers, les pharmacies de garde et les sorties spectacles.

✓ Novembre 2003 : Services préférence et Fax

Le Service préférence donne aux abonnés la possibilité de réduire leurs coûts de communication de 20 %, chaque fois qu'ils voudront appeler leurs deux numéros préférés préalablement choisis. Avec le service fax, les abonnés en prépaiement peuvent recevoir un fax sur leur numéro personnel.

✓ Janvier 2004 :

- Libertis Jeune 2 000 F : Cette offre a été initiée à l'intention des clients dont le niveau de communication est relativement bas.
- Privilège : A travers cette offre, des tarifs préférentiels sont accordés aux clients qui communiquent énormément.
- Offres Entreprise, Famille & Groupe : Avec ce service, les abonnés ont la possibilité d'appeler gratuitement les membres d'un groupe : une famille, des amis ou des personnes chères avec lesquelles ils communiquent le plus.
- Conférence : Comme son nom l'indique, ce service permet de converser à trois ou à huit de façon simultanée.

✓ Juin 2005 :

Data Fax et modem intégré Gsm pour répondre à une demande de plus en plus importante de sa clientèle, Togo Cellulaire a activé le service Data Fax à ses clients Pré-paiement et introduit le Gsm intégré sur le marché.

- Le Data-Fax Offre la possibilité de construire son propre «bureau mobile» et d'effectuer le transfert à distance de données telles que les messages électroniques (E-Mail) ou les télécopies (Fax).

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

- Le Modem Gsm Intégré, quant à lui, permet d'accéder à internet depuis un ordinateur Portable.

✓ Avril 2006 : GPRS Et services multimédia

Afin d'offrir des services multimédia de plus en plus évolués, il a été lancé le gprs avec ses services associés tels que le wap, mmset l'internet mobile. Les abonnés Togocelpeuvent, à travers ce service, consulter leurs mails, s'envoyer des photos, télécharger des sonneries ou logos et accéder aux actualités.

✓ 2007 : Unic

- Unic est le tarif unique de Togo cellulaire qui permet aux abonnés de réduire sensiblement leurs coûts de communication vers l'international.

Dans sa stratégie d'innovation, Togo-cellulaire a entrepris depuis 2011 au prix d'un lourd investissement, la plus récente des technologies du secteur notamment la 3G. Les premières applications grand public de la 3G sont l'accès à internet haut débit mobile, le visionnage de vidéos voire d'émissions de télévision en direct et la visiophonie.

Avec la 3G, TOGO CELLULAIRE, pionnier des services innovants et Leader de la téléphonie mobile au Togo offre d'une part aux entreprises, la possibilité d'étendre l'usage de l'internet mobile de très haut débit, et des applications métiers au plus grand nombre de leurs employés et d'autres parts aux particuliers, l'avantage de nouveaux services.

4.2.2.2. Organisation de Togo-cellulaire

La société est dirigée par un conseil d'administration composé de six membres au moins. Le président directeur général est désigné par l'assemblée générale. Le siège établi à l'adresse ;219 avenue du 24 janvier, immeuble RAMCO à Lomé, dispose de 16 agences dans les grandes zones géographiques du pays afin de contrôler sa présence et confirmer son leadership. L'équipe de la maison mère dirigée par le directeur général est composée de :

- ✓ Directeur Administratif et Financier,
- ✓ Directeur Commercial et Marketing,
- ✓ Directeur de la Distribution,

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

- ✓ Directeur de l'audit et du contrôle,
- ✓ Directeur de l'Exploitation et de la Maintenance du Réseau,
- ✓ Directeur des Etudes, de la Planification et de l'Informatique,
- ✓ Deux (02) Conseillers Techniques auprès Directeur Général,
- ✓ Conseiller Technique auprès du Directeur Général chargé du système de Management de la qualité.

Dans le cadre de la mission, le cabinet était en collaboration avec le service d'audit interne de l'entreprise et plus précisément la branche qui s'occupe du processus de gestion des cartes de recharges.

Nous allons faire un petit explicatif de ce processus afin de mieux appréhender le contrôle qui a été effectué par le cabinet.

Il est subdivisé en 4 étapes :

- ✓ Génération des cartes de recharge ;
- ✓ Activation des cartes de recharge ;
- ✓ Suspension des cartes de recharge ;
- ✓ Dépôt sur compte des employés TOGO CELLULAIRE.

4.2.2.2.1. Génération des cartes de recharge

Il y a à ce niveau en premier lieu l'établissement et la validation de l'ordre de travail. Le chef de la division approvisionnement des produits commercialisables procède à l'estimation des besoins de carte de recharge par type à commander (cartes de 200 ; 450 ; 1000 ; 2000 ; 4500 ; 9000 ; 10000 ; 22500 ; 45000) et envoi une demande de génération de cartes de recharges au directeur commercial en précisant le nombre pour chaque type de recharge. Le directeur de la distribution reçoit et vise cet ordre de travail de demande et le transmet au directeur des études, de la planification et de l'informatique. Lorsque ce dernier reçoit le document il vise et envoi la demande de génération au chef de division exploitation informatique avec les instruments nécessaires.

En second lieu vient la réception et l'exécution de l'ordre de travail qui fait intervenir le chef de la division exploitation informatique et le chef section exploitation des applications. Le premier reçoit l'ordre, vérifie le visa du DEPI et le signe à son tour avant

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

transmission au chef de section exploitation des applications qui exécute et transmet par mail les fichiers compressés au fournisseur avec copie au directeur de la distribution et au directeur des études, de la planification et de l'informatique.

Il vise l'ordre de travail et le renvoi au chef de la division exploitation informatique. Lorsque le chef de division exploitation informatique reçoit l'ordre visé par le chef section exploitation des applications, vérifie le travail de génération des cartes de recharge, fait une photocopie de l'ordre en trois exemplaire et retourne l'ensemble au directeur des études, de la planification et de l'informatique. Le DEPI transmet à son tour une copie au directeur de la distribution, une autre au chef de division services généraux et classe la copie restante et retourne l'ordre de travail au chef de division exploitation informatique pour archivage. Ce dernier reçoit l'ordre de travail visé par le chef de section exploitation des applications et le mets dans un classeur de suivi.

4.2.2.2.2. Activation des cartes de recharge

Le chef de division approvisionnement des produits commercialisables procède avant tout à l'estimation des besoins en cartes de recharge sur proposition du chef section approvisionnement et gestion des stocks, envoi un ordre de travail de demande d'activation de cartes de recharge au directeur commercial qui le vise et l'envoi à son tour au directeur des études, de la planification et de l'informatique qui valide et envoi l'ordre au chef division exploitation informatique.

Après la demande d'activation vient ensuite l'activation qui est exécuté par le chef section exploitation des applications conformément à l'ordre de travail. Il vérifie l'exactitude du fichier de commande et procède à l'activation des cartes de recharge par exécution du fichier de commande sur la plate-forme prépayée. Il vise ensuite l'ordre de travail (cachet, date de réalisation, nom des fichiers) et le retourne au chef division exploitation informatique. Lorsque ce dernier le reçoit il vérifie l'activation des recharges, vise l'ordre de travail, la photocopie et le retourne au directeur des études, de la planification et de l'informatique. Il archive ensuite l'ordre de travail dans un classeur de suivi. Le DEPI vérifie les visas des différents départements ou le document est passé le vise à son tour et transmet une copie au directeur de la distribution qui fait pareil et transmet la copie au chef division approvisionnement des produits commercialisables pour information et classement.

4.2.2.2.3. Suspension des cartes de recharges

Suite à une plainte de vol de cartes de recharge, le chef d'agence envoie un mail au chef section exploitation informatique avec copie aux autres chefs de division ayant pour objet une demande de suspension des cartes de recharges avec leurs références et procède à la régularisation du mail par une note de service signée par le directeur commercial et marketing à l'endroit du directeur des études, de la planification et de l'informatique.

Lorsque le chef exploitation des applications reçoit le mail, il l'édite et s'assure qu'il n'y a pas de cartes de recharge déjà utilisées dans les plages concernées et procède alors à la suspension des cartes recharges conformément à la demande.

A la suite de cela il notifie par mail le service fait au chef d'agence avec copie au chef de division clientèle, au chef division exploitation informatique, au directeur commercial et marketing, au directeur des études, de la planification et de l'informatique. Lorsque le chef de division exploitation informatique reçoit le mail il vérifie les visas des différents départements où le document a transité et retourne une copie au directeur des études, de la planification et de l'informatique avant de l'archiver.

4.2.2.2.4. Dépôt sur compte des employés TOGO-CELLULAIRE

Le Directeur administratif et financier établit mensuellement la liste du personnel de TOGO CELLULAIRE pour leur dotation en crédit de communication de la période, et un ordre de travail de demande de dépôt de crédit pour dotation mensuelle des employés de la société. Cet ordre de travail précise l'effectif des employés devant recevoir le crédit et le montant total de l'ensemble de la dotation. Il vise l'ordre de travail et le transmet au directeur des études, de la planification et de l'informatique.

Ce dernier vérifie le visa du DAF et s'assure que la liste comporte l'effectif des employés et le montant global de la dotation mentionné sur l'ordre de travail de demande et y appose son visa pour le transmettre ensuite au chef division exploitation informatique.

Le chef de la division exploitation informatique reçoit l'ordre de travail et la liste du personnel et vérifie le visa du directeur des études, de la planification et de l'informatique, vise à son tour et transmet au chef section exploitation des applications qui reçoit et génère à l'aide de la liste sous format électronique, les commandes nécessaires aux dépôts de

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

crédit sur la plate-forme prépayée. Il exécute ensuite le fichier de commandes pour le dépôt de crédits sur le compte des employés TOGO CELLULAIRE, vise la demande de dépôt de crédit, la photocopie et la retourne au chef de division exploitation informatique.

Le chef de division exploitation informatique vérifie le contenu du fichier exécuté, de même que le visa du chef section exploitation des applications le vise et transmet l'ordre de travail au DEPI. Pour finir il archive la copie de la note de demande de dépôt de crédit dans un classeur de suivi.

Voilà le résumé de la procédure de gestion des cartes de recharge effectué par service audit interne de Togo cellulaire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 5 :L'EXTERNALISATION DE L'AUDIT DU PROCESSUS DE GESTION DES CARTES DE RECHARGES DE TOGO-CELLULAIRE.

Au sein des directions des grandes entreprises, l'heure est à la rationalisation des coûts. Pour parvenir à cet objectif, les stratégies sont nombreuses. Parmi elles, l'externalisation est aujourd'hui considérée comme un facteur important de compétitivité, de flexibilité et de meilleure réactivité pour répondre aux nouveaux défis économiques.

Par-delà la recherche de réduction des coûts, cette «délégation de fonction» ou «gestion déléguée» est également comprise par les sociétés comme source de progrès et d'avantage concurrentiel.L'externalisation est avant tout un mouvement stratégique. Elle relève donc d'une décision de la direction générale qui touche au cœur de métier de l'entreprise et à son périmètre d'activité.

Dans le souci de sécuriser son processus de gestion des cartes de crédit qui comprends la génération, l'activation et la vente des cartes de recharge, TOGOCELLULAIRE a mis en place des procédures permettant de réaliser ces activités dans des conditions d'efficacité et de sécurité satisfaisante.

Afin de s'assurer que ces procédures sont correctement respectées et remplissent les objectifs, elle a sollicité l'apport du cabinet Afrique Audit & Conseil pour une mission d'assurance et de conseil, qui aura pour impact, l'externalisation de ce processus.

Nous présenterons dans les paragraphes à venir les étapes de l'externalisation de ce processus dans un premier temps ; ensuite les enjeux et risques pour TOGO-CELLULAIRE.

5.1. Décision d'externalisation

TOGO-CELLULAIRE a décidé de confier à un cabinet de conseil et d'assurance une partie de son processus d'audit interne qui se rapporte à la gestion des cartes de recharges. La direction de la société a eu vents de certaines manœuvres frauduleuses qui régnait au sein de sa structure et qui n'ont pas été détecté par le service d'audit. Résumons les raisons qui ont poussé la direction à prendre cette décision.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Le message suivant : « Sur votre compte principal, votre crédit est de 450 Francs valables jusqu'au 15 mai 2010 » dit beaucoup de choses aux abonnés de TOGOCEL.

En effet, après chaque appel, si vous consultez le crédit restant dans votre appareil, voici ce que la société vous envoie comme message. Mais là n'est pas le problème.

Les ennuis commencent lorsque vous constatez que le restant de votre crédit n'est pas du tout conforme à la durée d'appel effectuée. S'il vous arrive ainsi de soupçonner un retranchement de trop sur votre crédit, alors ne cherchez pas de midi à 14 heures.

De sources dignes de foi, ont rapporté à la direction que, des techniciens peu scrupuleux opérant dans cette société se livrent au quotidien à ce genre de manœuvre défavorisant tout abonné. C'est surtout les gros clients utilisant les cartes de recharge de 45000F, 22500 et 9000 qui font l'affaire desdits voleurs de crédits. Entre-temps, certains d'entre ces techniciens avaient été démasqués et renvoyés.

Le DG pensait en avoir fini avec les vols de crédit dans sa société mais, rien de cela. Les techniciens voleurs de crédits continuent leurs basses besognes à l'insu des premiers responsables de Togocel. Ils enfonce TOGOCEL dans le gouffre.

Hormis cet aspect TOGO-CELLULAIRE sollicite l'apport d'un consultant externe pour une mission permanente de contrôle et de surveillance. L'objectif étant de s'assurer que :

- ✓ la génération des cartes de recharge est réalisée par les personnes habilitées et fait l'objet d'un contrôle adéquat,
- ✓ l'activation des cartes de recharges est réalisée par les personnes habilitées et fait l'objet d'un contrôle adéquat,
- ✓ les cartes grattées sur le réseau TOGOCEL sont celles qui ont été régulièrement générées, activées et vendues à la clientèle,
- ✓ l'octroi des bonus est justifié et vérifier si tous les numéros ayant droit au bonus ont été crédités.

5.2. Le choix du prestataire

Comme indiqué dans le chapitre 1 le choix du prestataire ne dépend pas uniquement du coût de sa prestation mais de plusieurs autres mais le plus important en matière d'externalisation est le niveau de maîtrise du domaine c'est-à-dire la compétence.

Il est souvent conseillé aux entreprises de faire une mise en concurrence des divers prestataires par voie d'appel d'offres sur la base d'un cahier des charges établi à partir des informations recueillies lors de la réalisation de l'audit des enjeux de l'externalisation.

Dans le cas de cette entreprise le choix du prestataire s'est porté sur le cabinet ECO. Ce choix a été motivé par le fait qu'Entrepreneurs Conseil est la structure au sein du groupe qui est spécialisée dans l'assistance aux entreprises, dans l'optimisation des ressources humaines et financières.

Elle est aussi spécialisée dans l'amélioration de la gestion et dans la mise en place et l'optimisation du processus d'audit interne, (renforcement et externalisation de la fonction d'audit interne) dans les entreprises. TOGO-CELLULAIRE entretenait déjà avec le cabinet une relation d'assistance technique permanente.

5.3. Contrat d'externalisation

L'externalisation est une démarche organisationnelle dont la réussite dépend notamment de la qualité du contrat signé entre les parties. Le contrat joue un rôle central dans l'externalisation, car il définit et codifie les obligations du prestataire et de l'entreprise cliente. Un point essentiel à souligner ici est l'incomplétude des contrats.

Du fait de la rationalité limitée des individus, les contrats ne peuvent pas prendre en compte tous les futurs possibles et restent donc incomplets, quel que soit le soin apporté à leur rédaction.

Vue la place centrale qu'occupe le contrat de long terme, le traitement de l'externalisation comme forme organisationnelle exige une compréhension fine des mécanismes de contractualisation, mariant à la fois les coûts de transaction, les problèmes de délégation et de surveillance, et l'investissement dans des actifs spécifiques.

Etant donné la confidentialité des éléments du contrat il ne serait pas possible d'en faire une description exacte. Nous pouvons en outre exposer les caractéristiques du contrat.

- ✓ La définition du service externalisé devra être clairement indiquée au contrat, ainsi que le lieu d'exécution de la prestation, cet article décrit les conditions d'exécution des prestations, les engagements de l'entreprise externalisatrice (comme la mise à disposition des informations nécessaires pour le prestataire) et les engagements du prestataire (comme le respect des délais et des niveaux de performance).
- ✓ Le sort des équipements et des logiciels : la plupart des projets d'externalisation vont concerner des équipements et des logiciels. Dans le cas de cette société les équipements restent dans l'entreprise, mais vont être désormais utilisés par le prestataire tiers. Par ailleurs, ces équipements restent la propriété de l'entreprise.
- ✓ La description des procédures internes de l'entreprise concernant le service externalisé : il est nécessaire de préciser les procédures internes de l'entreprise cliente lorsque celles-ci ont un impact sur le niveau de performance ou la qualité du service, et lorsque l'entreprise tient particulièrement à ce que ces procédures soient maintenues par le prestataire.
- ✓ Durée du contrat : il s'agit de la clause primordiale de ce contrat. Il fait l'objet d'un critère de négociation. L'entreprise externalisatrice préfère les durées courtes afin de réduire les risques liés à l'externalisation et afin de profiter d'une nouvelle démarche de concurrence entre les entreprises. Cependant, le prestataire préfère les longues durées afin de pouvoir rentabiliser son investissement initial, et dans ce cas le prestataire peut conditionner la reprise du matériel ou du personnel par une longue durée du contrat. Les facteurs qui favorisent la réduction ou l'allongement de la durée du contrat concernent le rapprochement au cœur du métier, le transfert de matériel ou de personnel et les investissements.
- ✓ Le calendrier de mise en place de l'externalisation : ce calendrier fut l'un des éléments clés de la mise en place du projet. Il comprend trois phases:
 - la phase de préparation,
 - la période de transition,
 - l'exécution de la prestation.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Pour ce faire, il était nécessaire de mettre en place, dès la phase de préparation de l'externalisation, un comité de suivi. Ce comité était constitué des collaborateurs de Togo-Cellulaire et du cabinet ECO. Ils avaient pour mission de s'assurer de la bonne exécution du contrat pendant toute sa durée.

Il est important que le comité de suivi comprenne au moins un membre de chacune des entreprises avec un pouvoir décisionnel afin de pouvoir prendre rapidement les décisions nécessaires et n'avoir à en référer à un supérieur hiérarchique extérieur au projet que dans des cas particuliers ou exceptionnels.

- ✓ Le prix ou la redevance de la prestation : le contrat précise les éléments constitutifs du prix ou de la redevance ainsi que les éléments pouvant avoir une influence sur ce prix, à la hausse ou à la baisse. Il conviendra d'insérer une clause de révision de prix pour permettre au client d'anticiper hausses de prix et amplitudes de ces hausses. Le contrat intègre souvent une clause de pénalité liée à des éléments quantitatifs du service, tels que : respect du calendrier d'exécution, respect des performances de service, etc. Ces éléments devront correspondre aux indicateurs définis dans la convention de service attachée au contrat.
- ✓ La convention de service et le suivi des performances : ce document, est annexé au contrat, et rédigé avec beaucoup de soin. Les parties définissent des indicateurs de performance, de sécurité des traitements, de volume et de qualité pertinents. Ces indicateurs sont contrôlés régulièrement. Ils impactent l'application de la clause de pénalité.
- ✓ La dimension sociale du projet d'externalisation : tout projet d'externalisation va impacter directement les collaborateurs affectés au service devant être externalisé.

Ces contrats d'externalisation qui comportent des engagements financiers importants sont conclus pour des durées de plus en plus longues avec le risque pour l'entreprise de devenir dépendante du prestataire. Pour éviter cette dépendance, l'entreprise doit organiser contractuellement la reprise en interne de la fonction externalisée ou les conditions de transfert de cette fonction à un autre prestataire.

C'est précisément pour répondre à cette problématique que le contrat d'externalisation signé entre Togo-cellulaire et ECO prévoit une clause dite de réversibilité.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Cette clause engage le prestataire, à la fin de la durée contractuelle ou en cas de rupture anticipée, à assurer une réversibilité globale et totale de l'opération d'externalisation au profit de l'entreprise externalisatrice ou au profit d'un autre prestataire.

5.4. Mise en œuvre de l'externalisation et suivi

L'externalisation du processus de gestion des cartes de Togo-cellulaire répond à une volonté première de s'assurer que les opérations effectuées sont conforme aux procédures et à un besoin de se recentrer sur le cœur de métier de l'entreprise qui est la communication.

Il s'agit de recourir à une société spécialisée, audit et de conseil, afin d'être à la pointe de la connaissance et de la technologie et de mettre en adéquation permanente la volumétrie de la prestation avec les besoins de l'activité.

Le cabinet ECO prend à sa charge l'ensemble de la gestion de l'infrastructure, des personnels mais également des procédures d'audit interne. La dimension technique est également essentielle, car cette démarche visait à rendre le service d'audit plus réactif, plus flexible.

Le cabinet doit être en mesure, soit de reprendre les procédures d'audit de l'entreprise qui externalise, soit de lui offrir une solution adaptée à ses besoins actuels et futurs.

Pour réaliser cet audit du processus de gestion des cartes de recharge prépayées sur la base des objectifs cités plus haut, le cabinet devait effectuer toutes les vérifications et contrôles nécessaires conformément aux pratiques d'audit et formuler des recommandations pour l'amélioration du processus.

La mission est assurée dans les locaux de Togo-cellulaire par des collaborateurs du cabinet qui interviennent avec des portables et la transparence de l'information est réelle puisque cette dernière pouvait consulter les rapports à tout moment sur un site Intranet mis à sa disposition.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

La rédaction d'un contrat de prestation nous a permis d'obtenir un engagement :

- ✓ Sur les délais,
- ✓ Sur la qualité du service,
- ✓ Sur une implication forte du cabinet dans le fonctionnement de l'entreprise,
- ✓ Sur la réversibilité de la mission.

Le suivi de la mission était assuré par un comité de pilotage dont l'objectif est de contrôler l'exécution du contrat. Au final, depuis la mise en place de l'externalisation d'audit du processus de gestion des cartes de recharges, Togo-cellulaire a découvert d'autres avantages que ceux visés initialement.

Nous constatons en effet, une amélioration de la qualité du service, une meilleure réactivité à la demande et une plus grande flexibilité de l'organisation.

Nous présenterons la liste des départements qui ont été impliqués dans le processus opérationnel et recensé cours de la mission : Direction de la distribution, Direction commerciale et marketing, Direction des études, de la planification et de l'informatique, Direction administrative et financière, Division approvisionnement des produits commercialisables, Agence Service Après-Vente, Section exploitation des applications, Division exploitation informatique.

5.4.1. Rappel des principaux contrôles opérés par le cabinet

La mission s'est déroulée en plusieurs phases. Il fallait d'abord s'imprégner des procédures que l'entreprise utilisait.

Ensuite le cabinet devait s'assurer que ces procédures permettaient un contrôle efficace. Et pour finir il fallait faire des recommandations sur les éléments étudiés.

Nous avons, dans un tableau fait la synthèse des principaux contrôles qui ont été effectués au sein de la société avec à l'appui les risques identifiés et les recommandations faites.

Tableau 3 : Synthèse des contrôles

Contrôles	Constats	Zone de risque	Recommandations
Vérification de la procédure d'activation de cartes de recharges	La procédure théorique est respectée sauf sur la fin du processus ou la direction des études, de la planification ne notifie pas en même temps à la Direction de la distribution de l'activation	L'absence de feed-back de la direction des études, de la planification et de l'informatique peut conduire la Direction de la distribution à mettre en vente des cartes de recharges non activés	La Direction des études, de la planification doit respecter rigoureusement la procédure en faisant un feed-back systématique des activations de cartes de recharges.
Vérifier si les procédures de contrôle interne assure un niveau adéquat de prévention, de détection d'erreurs.	Les tâches de génération et d'activation des cartes de recharges sont cumulées par une même personne.	En matière de prévention, le cumul de ces fonctions par une même personne ne permet pas de prévenir d'éventuelles irrégularités et fraudes.	Les fonctions de génération et d'activation des cartes doivent être remplies par des personnes distinctes.
Vérifier que toutes les générations et activations se font sur la base de documents justificatifs	Depuis la mise en route de la nouvelle plate-forme ICC en mai 2009, toutes les cartes générées et activées que nous avons retrouvées sur le serveur, sont effectuées sur la base de documents justificatifs	Des cartes de recharges peuvent être générées et activées de manière irrégulière d'où les risques de fraude.	Séparer la tâche de génération et d'activation.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Vérifier que toutes les cartes grattées ont fait l'objet de génération et d'activations régulières	Nous ne pouvons donc pas affirmer avec certitudes que toutes les cartes grattées ont fait l'objet de génération et d'activation régulière.	Des cartes grattées peuvent provenir des cartes générées et activées de manière irrégulière d'où des risques de pertes financières	La Direction de l'audit et du contrôle doit analyser chaque jour le fichier journal d'ICC afin de détecter toutes les générations et activations non autorisées.
Vérifier que les fonctions sont séparées	La division exploitation des applications est également en charge des tâches de génération, d'activation et de suspension des cartes de recharges qui devraient être destinées aux utilisateurs	Accumulation de fonctions d'exploitation des applications et d'utilisateur et donc insuffisance de leur fonction première d'exploitation des applications.	Séparer les tâches d'exploitation des tâches de génération, d'activation et de suspension des cartes de recharges.
Vérifier que les données des cartes générées sont correctement sauvegardées	La base de données n'est pas sauvegardée par manque d'espace de stockage des données	-Pertes des cartes générées -Impossibilité d'activer les cartes déjà commandées et livrées -Pertes financières	Disposer d'espace de stockage et faire des sauvegardes régulières.
Vérifier que toutes les cartes grattées ont fait l'objet de ventes régulières.	Avec une marge d'erreur de 23%, le rapprochement des cartes grattées aux cartes vendues	Compte tenu de la marge d'erreur assez élevée de 23%, nous ne pouvons affirmer avec certitude que les cartes	Prévoir l'enregistrement automatique des numéros de séries de début et de fin des

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

	révèlent que 4958942 cartes.	grattées ont fait l'objet de ventes régulières.	plages des cartes vendues par un lecteur de code barre dans le nouveau progiciel de gestion intégré afin d'éviter les erreurs de saisie.
Vérifier que tous les numéros ayant droit aux bonus ont été crédités	Le rapprochement des bonus reçus calculés à partir des données extraites sur les plates-formes IN et ICC de décembre 2008 à novembre 2009, des bonus octroyés, identifiés à partir des décisions d'octroi de bonus de décembre 2008 à novembre 2009, pour un échantillon composé des numéros de 100 clients et de 625 personnels de TOGOCEL ne reflète aucune anomalie critique.		

Source : nous-même

On remarque des lors après exposer de tous ces éléments que le processus de gestion des cartes de recharges au niveau de l'entreprise TOGO-CELLULAIRE révèle certaines failles qui n'eut été la décision de la société d'engager un cabinet pour effectuer certains contrôle n'aurait pu détecter et entrainerait la compagnie dans des situations déplaisante pour cette dernière.

Cette présentation des choses pourrait nous amener à croire que l'externalisation de la fonction d'audit interne est sans conséquences pour Togo-cellulaire mais l'objectif de ce mémoire qui est de déterminer si l'externalisation est-elle une bonne pratique dans le milieu de l'audit interne nous pousse à aller plus loin en faisant ressortir les enjeux de cette pratique et plus encore les impacts qu'elle a sur l'entreprise externalisatrice.

5.4.2. Enjeux pour Togo-cellulaire

La complexification des environnements des entreprises, ainsi que l'incertitude croissante de leurs activités mondialisées, conduisent à envisager la question de l'externalisation de manière fondamentalement stratégique : l'entreprise a intérêt à se focaliser sur un cœur d'activité qui peut lui procurer des profits durables dans la mesure où des compétences clés s'y trouvent concentrées.

D'abord, les entreprises cherchent dans l'externalisation de la fonction d'audit interne une sécurité de la qualité en raison du caractère normalisé de cette activité. De plus, cela lui permet de bénéficier de multiples compétences car les cabinets regroupent des spécialistes pluridisciplinaires : droit social, fiscalité, consolidation... De plus, l'audit interne évolue régulièrement en fonction du changement réglementaire (lois de finance, jurisprudences fiscales...). Son traitement nécessite la mise à jour des connaissances particulières. Pour cette raison, l'externalisation est apparue comme une pratique dynamique à double intérêt.

Les bénéfices attribués à l'externalisation sont nombreux et hétérogènes. Ils sont généralement regroupés en trois bénéfices principaux, à savoir : la réduction des coûts de l'activité externalisée (les coûts sont optimisés car le travail est fait par un spécialiste qui mutualise la même fonction auprès de plusieurs entreprises), l'amélioration de la performance de l'activité externalisée et le recentrage sur le « cœur de métier » de l'entreprise.

Les opérations réussies sont souvent le fait d'une implication forte des 2 parties, l'entreprise cliente et le prestataire. C'est aussi le fait d'avoir décidé de cette opération à partir d'une réflexion stratégique, et de n'avoir pris cette décision pour se débarrasser d'un problème particulier.

Parmi les éléments qui sont des facteurs clés de succès de cette opération pour Togo-cellulaire on note :

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

- ✓ le partage d'une culture commune entre le prestataire et le client ;
- ✓ le choix du prestataire qui est un spécialiste de l'externalisation et de la fonction d'audit interne.
- ✓ la bonne communication en interne en particulier sur la planification de l'information.
- ✓ l'existence d'une interface fiable entre prestataire et client au vue de leur longue collaboration.

Lors du choix du prestataire, Togo-cellulaire s'est tournés tout naturellement vers son cabinet d'expertise comptable.

De par sa profession, il était garant de la qualité des travaux, maîtrise les nouvelles technologies et possède une culture de service. Le cabinet constituait une garantie supplémentaire de sécurité compte tenu de sa taille, de son envergure internationale et du fait de son expérience en matière d'externalisation.

De plus, il se dégage une véritable fiabilité des informations financières qui ont pu être mesuré en comparant le résultat du bilan avec les éléments de gestion mensuels obtenus en cours d'exercice. Par ailleurs, le fait d'avoir une intervention extérieure permanente permet une confrontation régulière des idées avec des spécialistes et d'accéder ainsi à des compétences.

Gérer une entreprise est un défi quotidien en soi, auquel s'ajoute la gestion des ressources humaines et des compétences. Les raisons en sont principalement un manque de formation du dirigeant, de moyens et d'équipements, de temps pour gérer, maintenir et optimiser les ressources de l'entreprise dans les meilleures conditions.

Les stratégies d'externalisation créent une nouvelle forme d'organisation, car les attributs de la relation avec les prestataires modifient l'organisation interne de l'entreprise cliente. Le contrat, présenté comme la pierre angulaire de cette structure, devient, par ses attributs, le principal déterminant des interconnexions et des ajustements mutuels entre l'entreprise et son prestataire.

L'externalisation de la fonction d'audit interne a permis à l'entreprise de disposer de l'expérience et des compétences de prestataires dont les interventions se feront à plusieurs niveaux :

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

- ✓ Conseil auprès des dirigeants de l'entreprise
- ✓ Amélioration des instruments de gestion
- ✓ Amélioration de l'organisation interne

Appliqué aux entreprises, la gestion des risques s'attache à identifier les risques qui pèsent sur les actifs de l'entreprise, ses valeurs au sens large et peut être avant tout, sur son personnel. Les dirigeants ont pour mission de rendre leur exploitation viable voire de la développer. Le résultat obtenu leur permettra de survivre voire d'en assurer la pérennité en la développant. Cette prévention des risques pesant sur les actifs aboutit à établir une grille des risques avec à chaque fois des veilles ciblées adaptées à chaque type de risques (politique, juridique, social, environnement, etc.).

Togo-cellulaire ne disposant pas d'une fonction gestion des risques comment le prestataire en audit interne peut-il intervenir ?

Le rôle du prestataire en audit interne est précisé dans une charte. L'audit peut formuler des suggestions : il joue là un rôle de conseil et doit s'y cantonner, faute de quoi son indépendance en serait altérée. Le prestataire en audit interne facilite la mise en œuvre des processus (établir une cartographie des risques, mettre en place des équipes de gestionnaires, animer des ateliers d'identification des risques, etc.).

Il doit obtenir la confirmation du management que c'est ce dernier qui veille à l'identification et au suivi des risques et qui en assume la responsabilité. L'externalisation de la fonction d'audit interne de ce processus fut marquée par deux avantages organisationnels majeurs. Le premier concerne l'allègement de la structure grâce au transfert des actifs physiques et humains.

Ainsi, les directeurs libérés d'une partie de la gestion quotidienne de l'entreprise ont plus de temps à consacrer aux clients et à la stratégie. Le second repose sur la flexibilité organisationnelle.

En cas d'augmentation d'activité, l'externalisation permet à l'entreprise de trouver rapidement une solution car le nombre de personnels et de moyens mis à disposition par le prestataire varie selon son activité. En sens inverse, dans le cas de crise économique, en faisant appel à un prestataire extérieur, l'entreprise ne se soucie pas de la lourdeur des charges fixes ou de frais de personnel lié à la fonction externalisée. Elle peut concentrer ses

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

ressources pour obtenir des opportunités permettant de s'en sortir plus vite que ses concurrents.

Pour l'ensemble des responsables interrogés, l'externalisations'accompagne d'une flexibilité et d'une adaptabilité accrue dans leur travail. Il est possible de changer de prestataire fréquemment (tous les ans) si la prestation ne donne pas entière satisfaction. L'externalisation s'accompagne également de la mise en place d'un réseau intranet entre Togo-cellulaire et le cabinet ce qui contribue à améliorer le maillage entre ces deux entités. La liaison informatique entre le prestataire et l'unité logistique rend l'externalisation transparente aux yeux des opérationnels du service, puisque l'on ne sort plus de produits, plus de stocks, plus de commandes, plus de factures.

Le passage d'une logique de coûts fixes à celle de coûts variables est un argument régulièrement mis en avant par les entreprises qui souhaitent externaliser.

La variabilité des coûts à hausse en situation de développement d'activité ou à la baisse dans le cas contraire sans blocage interne doit apporter une souplesse financière à l'entreprise. De même, la connaissance précise de la structure des coûts du projet d'externalisation permet de maîtriser l'inflation récurrente des postes budgétaires identifiés et concernés par celui-ci.

L'externalisation de l'audit interne favorise la maîtrise des coûts directs grâce au lissage des investissements dans la durée mieux adaptés aux évolutions d'activité, une diminution du poids des charges structurelles.

Il faut donc en conclure qu'un prestataire en audit interne, pour être vraiment efficace, doit prendre en compte toutes les interactions et dimensions de l'opération donnée. En tant qu'examen indépendant d'une opération, l'audit interne sera une évaluation de la suffisance, de l'efficacité et du rendement de l'activité concernée.

Dans toute organisation, la finalité de la mission d'audit est de déterminer si l'opération a été structurée correctement et peut atteindre les objectifs fixés. Les investigations menées permettent de révéler des insuffisances de contrôle interne, des défauts de procédures ou de l'efficacité dans les organisations ou les systèmes.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

L'audit interne vise principalement à s'assurer du respect des instructions données et à prévenir ou à détecter les détournements dans les opérations. Les constatations relevées au moyen de l'audit interne et les suggestions en découlant servent à améliorer le dispositif de contrôle en remédiant à ses faiblesses.

L'audit interne externalisé, intégré dans la vie quotidienne de l'entreprise, est bien placé pour connaître et comprendre sa stratégie et son application aux composantes du marketing. Informé des structures et de l'histoire de l'organisation, il saura faire ses analyses par rapport à une politique d'ensemble avec plus de pertinence.

L'externalisation conduit au sein de Togo-cellulaire à certaines réorganisations et notamment au recrutement d'une personne du service marketing, désormais vouée à gérer le personnel externalisé sur site. Cette fonction est nouvellement créée et n'apparaissait pas auparavant dans l'organigramme de la société.

Le développement d'une procédure de communication spécifique avec les prestataires nourrit un sentiment de confiance envers eux. Mais si ces liens informationnels augmentent avant tout l'efficacité de la transaction, ils permettent également de « traçabiliser » la relation commerciale avec le « partenaire ». Le rôle de la confiance dans le cas de l'entreprise étudiée n'est pas ouvertement affiché et nécessite une définition plus subtile.

Lorsque pour une externalisation les membres de l'équipe prestataires œuvrent sur le site de l'entreprise mandataire cela introduit une relation client-fournisseur au sein d'une organisation coordonnée par des liens de subordination. Ainsi, l'entreprise est composée de plusieurs cercles qui vont d'un noyau central de salariés permanents jusqu'aux prestataires extérieurs irréguliers et précaires. Dans ce cadre, le sentiment d'appartenance n'est pas une nécessité en soi, mais un moyen de garantir la loyauté minimale indispensable au bon fonctionnement de l'entreprise.

La fonction de distribution au sens large du terme est également concernée par l'audit incluant l'examen : des installations de génération des cartes, la maintenance, les investissements, la sécurité industrielle, etc. Ce qui veut dire que le prestataire en audit interne doit être présent aussi bien dans les usines et sur les chantiers que dans les bureaux.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

Si on veut donner à l'externalisation de la fonction la plénitude de sa dimension, on comprend bien qu'il soit nécessaire que l'équipe d'audit interne soit composée d'auditeurs de toutes origines et de toutes fonctions.

L'audit du cycle de distribution amène l'auditeur à poser un certain nombre de questions fondamentales pour la gestion à moyen terme de l'entreprise :

- ✓ les caractéristiques des cartes de recharges sont-elles suffisamment maîtrisées ?
- ✓ les caractéristiques et méthodes de gestion utilisées garantissent-elles « l'excellence » tout au long du processus génération ?
- ✓ l'évolution de la fonction de distribution se fait-elle de façon cohérente avec le reste de l'entreprise ?

L'informatique est également un domaine privilégié de l'audit interne. Surtout au sein de Togo-cellulaire ou le processus de gestion des cartes de recharges est en perpétuel relation avec le département d'informatique. L'auditeur informatique exerce son talent dans cinq directions fondamentales :

- ✓ l'audit des centres informatiques aussi bien les centres informatiques de gestion, mais également l'informatique industrielle
- ✓ l'audit de la bureautique dans toute son étendue, sa diversité et sa complexité
- ✓ l'audit des réseaux informatiques nécessaire complément des deux points antérieurs, lequel exige de la part des auditeurs un niveau de compétence technique assez élevé. Néanmoins, toutes les équipes d'audit ne sont pas en mesure d'aborder ces questions, il leur faut alors trouver des solutions de substitution
- ✓ l'audit des systèmes en exploitation et des logiciels applicables. Ce domaine recouvre ici l'ensemble des autres fonctions de l'entreprise
- ✓ l'audit des systèmes en développement qui présente les mêmes caractéristiques que le précédent puisqu'il se situe en amont de l'exploitation.

Toutes les activités de l'entreprise doivent être inscrites au programme de travail du prestataire en audit interne. Et comme il y a de plus en plus de fonctions codifiées et normalisées, le champ ne cesse de s'étendre : la qualité, l'environnement.

Les témoignages recueillis soulignent une formalisation accrue de la fonction externalisée et des procédures d'évaluation et de coordination de la prestation.

5.4.3. Risques pour TOGO-CELLULAIRE

La stratégie d'externalisation est porteuse de risques qu'il importe de maîtriser. Les évolutions actuelles plaident pour l'adoption d'une démarche fondée sur la création de valeur comme critère de choix entre l'intégration et l'externalisation.

A côté des avantages incontournables de l'externalisation au niveau stratégique, financier, organisationnel et opérationnel, l'externalisation cache des dangers non négligeables. Ils existent dans toutes les phases. Ils peuvent provenir d'une mauvaise décision, d'un mauvais choix des paramètres, d'une gestion inappropriée des changements en interne, de problèmes concernant la coordination avec le prestataire...

Ainsi, les risques et surcoûts inhérents à l'externalisation sont nombreux et parfois négligés devant les bénéfices immédiats affichés et les gains potentiels escomptés.

Risque stratégique : le risque stratégique existe quand une entreprise se trompe sur son activité à externaliser. Autrement dit, elle externalise une activité qui donne des avantages concurrentiels à long terme. Cela peut lui coûter cher en termes de réintégration. Ainsi, il est important l'entreprise, avant de recourir à l'externalisation, d'identifier les fonctions faisant partie de son cœur de métier et celles de support. La fonction d'audit interne est souvent classée dans les activités de support.

Cependant, l'entreprise doit se méfier du mimétisme car le choix de l'activité à externaliser dépend également de sa politique, de son organisation et de son métier. Si elle décide d'externaliser sa fonction d'audit interne, il nous paraît aussi important de définir clairement les paramètres à externaliser.

Les fonctions exercées par l'entreprise et qui sont considérées comme non stratégiques à un moment donné peuvent le devenir au regard de l'évolution de l'activité et du marché. Ainsi, la logistique est devenue une fonction stratégique et non plus une affaire de techniciens. Par ailleurs, l'externalisation peut s'accompagner de transferts de technologie parfois irrévocables et de perte de savoir-faire.

Le risque lié à une mauvaise définition des indicateurs de qualité : la définition des indicateurs de qualité reste un des principaux motifs d'insatisfaction des clients dans le cadre d'une externalisation. Complexes, flous, évolutifs, ces indicateurs constituent

pourtant un des facteurs essentiels de la bonne exécution des prestations d'externalisation. Il convient donc, a minima, de prévoir l'évolution des indicateurs de qualité tout au long de la vie du contrat afin de pouvoir les adapter au moins une fois par an en fonction de l'évolution des conditions d'externalisation. Un projet d'externalisation constitue une opération complexe et protéiforme présentant de nombreux risques dont certains peuvent être gérés par l'insertion de clauses spécifiques au sein du contrat de prestations de services conclu entre le client et le ou les prestataires. Ces clauses doivent nécessairement intégrer la dimension évolutive des prestations d'externalisation qu'il s'agisse de conditions techniques, financières ou de qualité.

Risque Social : la mise en œuvre du projet d'externalisation nécessite un éventuel redéploiement des salariés. Le changement, la nécessité d'une adaptation forcée, le sentiment de rejet et d'instabilité de la carrière sont la source des mécontentements chez les salariés transférés. Cela peut avoir des impacts sur l'exécution de l'opération. Il s'agit-là du cas de l'externalisation totale. Togo-cellulaire a procédé à une externalisation partielle.

Dans cette option pour les salariés qui restent, l'externalisation traduit une dilution des responsabilités ou un changement d'activité. Ceci est valable pour les entreprises dont une partie du personnel vient d'une fonction existante en interne, et externalisée par la suite.

A défaut d'une bonne gestion des aspects humains et une bonne politique de communication concernant le projet d'externalisation, il peut s'en suivre à la seule annonce de ce projet, des troubles sociaux.

Mais ce type d'opposition ouverte n'est pas le seul à se manifester. L'opposition peut être latente. L'externalisation pourrait amener à une perte de synergie à l'intérieur de l'entreprise.

Risque lié à la renonciation des contrats : un autre problème de l'externalisation concerne la renégociation du contrat à échéance. Le changement de partenaire peut se révéler extrêmement coûteux pour l'entreprise et, à l'échéance du contrat, le prestataire de services peut être tenté de valoriser au mieux son entreprise... En outre, les activités externalisées ne sont pas toujours exercées avec le niveau de qualité requis, surtout si elles concernent des tâches peu qualifiées. C'est précisément pour cette raison que Novotel a

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

réintégré l'activité de nettoyage, transformant dès lors « un poste de coûts en facteur de valeur ajoutée ».

Risques liés à la maîtrise de la rentabilité : bien que l'externalisation génère une réduction très significative des coûts « visibles », elle provoque par ailleurs un accroissement des coûts induits « coûts cachés » qui sont souvent sous-estimés par les entreprises. Ces coûts sont consécutifs à la nécessité de mettre en place un dispositif de surveillance et de contrôle des activités sous-traitées (coordination des équipes, actualisation périodique des contrats, définition du cahier de charge, suivi des activités du prestataire). Par ailleurs, il n'est pas toujours facile pour le donneur d'ordre de maîtriser les éléments de la facturation, ce qui a pour conséquence de limiter à terme les gains escomptés.

Risque de dépendance : La dépendance au prestataire, la concentration du marché de prestation, la capacité de réorganisation et le coût de réintégration de l'entreprise qui externalise sont les raisons principales de l'irréversibilité du contrat d'externalisation.

La création d'un lien de dépendance irréversible est fréquemment l'inquiétude majeure de l'entreprise qui externalise. Le développement de l'externalisation s'accompagne de l'opportunisme post-contractuel : le hold-up. En effet, ni l'ensemble des circonstances ni les comportements futurs ne sont prévisibles. Aucun contrat n'est complet. Dans le cas d'une prestation spécifique, le risque d'apparition d'une forte dépendance et de comportements opportunistes du prestataire est élevé.

Dans l'environnement instable actuel (évolution technologique et réglementaire), la présence d'une clause de réversibilité n'est pas suffisante pour couvrir le risque. Elle doit être accompagnée par des audits, benchmarking d'une manière régulière. Et le comité de pilotage doit garder le contrôle des évolutions de la fonction d'audit interne.

Aussi faudra-t-il maintenir une bonne connaissance technique de cette fonction et exiger du prestataire une recherche constante d'amélioration de sa compétitivité.

Risque de perte de contrôle de l'activité : Les questions de la confidentialité et de la sécurité des informations sont donc des points sensibles à surveiller. Plus globalement, le risque de perte de contrôle de l'activité est souvent jugé important, en particulier pour ce qui concerne le suivi de la réalisation dans le temps de la prestation, mais aussi le contrôle

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

des prix et de la qualité de la prestation. L'entreprise cliente doit ainsi développer une compétence spécifique de maîtrise d'ouvrage des fonctions sensibles externalisées.

Cela suppose le maintien d'une bonne technicité en matière d'audit interne, et le développement d'outils de contrôle appropriés (définition des rôles, suivi des responsabilités respectives, évaluation du service rendu, définition et repérage des dérives, tableaux de bord de contrôle...).

Quel que soit le degré de proximité de l'activité externalisée avec le cœur de métier de l'entreprise, l'opération d'externalisation présente toujours le risque, pour l'entreprise qui y recourt, de perdre les compétences associées.

Peu préjudiciable en cas de bon déroulement de la fonction externalisée, l'externalisation peut s'avérer dramatique si l'entreprise souhaite réintégrer ses fonctions externalisées. Non seulement l'entreprise aura perdu les compétences initialement détenues, mais elle souffrira d'un certain retard dans la connaissance du métier externalisé qui, lui, aura très certainement progressé et évolué durant la période de sous-traitance.

Le risque s'évalue à la fois par rapport à l'importance des compétences de l'activité ciblée (forte ou faible), et de la valeur ajoutée de cette activité. Il convient d'externaliser en priorité les fonctions peu critiques, sur lesquelles les compétences internes sont faibles.

Dans le cas où la valeur ajoutée de l'activité, ainsi que les compétences associées, sont fortes, l'opportunité de l'externalisation doit se mesurer à l'aune de la complexité des processus de l'activité et de la maturité de l'offre du prestataire. Le développement d'un partenariat sera sans doute préférable au recours à l'externalisation (d'autant plus valable lorsque les compétences internes sont jugées faibles).

5.4.4. Recommandation

Externaliser requiert avant tout d'identifier les périmètres pertinents (que faut-il conserver et quoi externaliser ?). Faire faire ne s'improvise pas et nécessite de détenir des compétences clés.

Cette question se pose en fonction de l'importance que revêt le service externalisé : plus celui-ci sera proche du « cœur de métier », plus les critères de décision d'externalisation seront passés au crible.

La stratégie d'externalisation comme toute stratégie est donc porteuse de risques. Ceux-ci ne peuvent être supprimés. Il convient néanmoins de trouver des mécanismes permettant de mieux les cerner et les maîtriser.

Quel que soit le degré de proximité de l'activité externalisée avec le cœur de métier de l'entreprise, l'opération d'externalisation présente toujours le risque, pour l'entreprise qui y recourt, de perdre les compétences associées. Peu préjudiciable en cas de bon déroulement des processus externalisés, l'externalisation peut s'avérer dramatique si l'entreprise souhaite réintégrer ses fonctions externalisées.

Pour circonscrire ces risques, Togo-cellulaire doit maintenir un minimum de compétences clés. Pour ce faire, le mode de gestion du contrat d'externalisation est primordial.

Les deux éléments-clés de la gestion de l'externalisation sont le contrat et la mise en œuvre de l'opération. L'entreprise doit alors veiller à ce que le contrat soit le plus précis possible pour protéger.

En effet, l'externalisation a des implications organisationnelles particulièrement importantes. Togo-cellulaire s'engageant sur le long terme en confiant ses ressources à un prestataire, le contrat devient pour elle le seul moyen de contrôle et de pression.

Plus il est dense et précis, plus le contrat permettra de s'assurer de la performance du prestataire.

Une analyse en termes de coût d'opportunité doit être menée afin de mettre en évidence les enjeux relatifs à l'externalisation de l'audit interne. Quelles sont, au-delà de la dimension stratégique de la réaffectation des ressources, les éléments qui conduisent à envisager

l'externalisation et quels seront les avantages pour l'entreprise de procéder à l'externalisation? Concomitamment à cette phase d'analyse, une étude organisationnelle préalable permet de synthétiser toutes les contraintes (technologiques, déontologiques, financières, juridiques, contractuelles) auxquelles est confrontée l'entreprise. Dès cette analyse, les principaux éléments constitutifs du contrat d'externalisation à prendre en compte vont apparaître.

Une première approche dans la maîtrise de ces risques consiste à repositionner toute préoccupation à court terme dans une démarche prospective. Cette prise en compte du long terme nécessite l'adoption d'une politique, stratégie qui place le client au cœur des réflexions. Dans ce contexte, la réduction rapide des coûts ne doit pas occulter les effets à long terme sur la maîtrise des activités de l'entreprise. Car la volonté affichée de réduire les coûts risque d'amener l'entreprise à transférer des activités jugées périphériques mais qui contribuent indirectement à la satisfaction des clients.

Quant aux aspects liés aux coûts et à la rentabilité induits par l'externalisation, il est nécessaire d'adopter une approche comparative entre les coûts externes (coûts de la recherche des partenaires, de rédaction et de renégociation des contrats, coûts d'administration, de surveillance et de contrôle, coûts d'opportunités liés à l'immobilisation de certains actifs...) et les coûts internes (coûts de coordination générés par la gestion des activités qui sont aussi des coûts d'agence). Cette démarche qui permet la prise en compte des coûts cachés facilite l'arbitrage entre intégration et externalisation et se réfère à la théorie des coûts de transaction telle que développée par Coase et Williamson.

Enfin, au lieu de transférer directement une activité de l'entreprise chez un sous-traitant avec le risque juridique énoncé précédemment, il peut être plus judicieux de procéder à une filialisation de celle-ci. Cette approche offre à l'entreprise plus de souplesse dans la gestion de son périmètre. Elle facilite ainsi la cession de l'activité et le transfert du personnel en cas de besoin.

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

L'essence de l'audit interne s'étend au-delà de l'examen des systèmes en tant que procédures, méthodes, moyens,... à l'évolution des comportements « managériaux » et des systèmes de gestion qui sous-tendent et gouvernent ces systèmes. Au lieu de se tenir aux faits et à leurs conséquences, l'audit cherche aussi à identifier les causes et les origines qui leur sont liées.

Tout système de contrôle interne, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable au management car les facteurs internes et externes qui le déterminent sont en perpétuel changement. Aussi les évolutions techniques et technologiques nécessitent une modification profonde des fondements de l'organisation. De même l'environnement social, politique, culturel et le facteur humain de manière générale peuvent compromettre l'équilibre du système.

De multiples obstacles (internes et externes) s'opposent à une adaptation permanente de l'entreprise et l'audit interne est une réponse à ce besoin de régulation globale et de mise à niveau de l'entreprise. L'auditeur interne est ainsi appelé à réaliser de plus en plus des missions tournées vers le conseil faisant de l'auditeur un véritable consultant interne.

Le système présenté dans la présente étude « Externalisation de la fonction d'audit interne » s'adapte aussi aux réalités opérationnelles qu'aux besoins d'analyses stratégiques.

L'externalisation de la fonction d'audit interne peut constituer une véritable révolution managériale dont l'auditeur interne et les audités sont les principaux acteurs. Les bénéfices peuvent être multiples, mais dépendent de la logique d'externalisation retenue.

Le recours à l'externalisation de la fonction d'audit interne repose sur une volonté de l'entreprise de concentrer ses ressources financières et humaines sur son cœur de métier. Le développement des fonctions de support nécessite à l'heure actuelle des connaissances de spécialistes et des moyens financiers conséquents pour maintenir un niveau de performance satisfaisant.

L'externalisation permet de confier à un prestataire l'audit interne et de recentrer l'entreprise sur les activités à forte valeur ajoutée ayant une dimension stratégique pour l'entreprise.

A ce stade, la théorie des ressources et les politiques de recentrage des entreprises constituent des éléments explicatifs de l'adoption de l'externalisation.

Toutefois, dans toutes les étapes de la mise en place de l'externalisation, le fil rouge est la recherche de l'efficience qui se traduit par un diagnostic, une recherche de toutes les solutions possibles et leur évaluation pour aboutir au choix de la solution la plus efficiente. La théorie des coûts de transaction permet alors d'expliquer le recours à l'externalisation. Tout au long du processus d'externalisation, le choix organisationnel est influencé par des multiples contraintes: contraintes « préconscientes », ou « post-conscientes » dont l'origine provient du cadre institutionnel dans lequel évolue l'audit interne.

Cette situation explique que le choix de l'externalisation de cette fonction ne suit pas uniquement la logique d'efficience mais également la logique institutionnelle. L'activité d'audit étant réglementée, seules les sociétés inscrites à l'ordre peuvent réaliser ce type de prestation.

Il s'agit d'une contrainte coercitive imposée par l'environnement institutionnel de l'audit. Le contrat qui répond à la définition des contrats relationnels de long terme (Brousseau, 1993) définit le champ d'intervention du prestataire et les engagements réciproques du prestataire et du client quant :

- ✓ aux délais de transmission de l'information et de restitution du traitement (clauses de coordination) ;
- ✓ aux modalités d'évaluation et de suivi de la prestation (clauses de coordination et clauses de supervision);
- ✓ aux modalités financières et à leur ajustement (clauses financières et d'assomption au risque);
- ✓ à la réversibilité éventuelle du contrat (clauses de durée).

La mise en place d'un comité de pilotage permet d'assurer le suivi de la réalisation de la prestation et d'ajuster ou d'anticiper les mauvais comportements des deux parties. Au-delà du recentrage de l'utilisation des ressources sur le cœur de métier, l'externalisation permet de constater une amélioration de la prestation tant en matière de qualité et de fiabilité qu'en matière de réactivité.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

La pratique de l'externalisation de l'audit interne n'étant donc que peu pratiquée dans le milieu africain, il faudrait pouvoir prendre du recul face à cette pratique afin de déterminer réellement toutes les implications de sa mise en place sur tous les facteurs de gestion des sociétés.

De manière globale, on peut assister à une compréhension forte entre les individus et non entre les structures en tant que telles. L'approche transversale dans le management de l'externalisation est une condition de succès.

L'externalisation est clairement un acte de stratégie d'entreprise. Un travail de sensibilisation et de pédagogie interne en direction des fonctions d'entreprises, mais aussi auprès des prescripteurs et des prestataires est indispensable sur le court terme.

Le concept d'audit repose sur l'idée que toute organisation, peut être appréhendée et située par des modes adaptés de description et de représentation, mettant en lumière divers aspects de sa réalité et dont l'ensemble rend compte de ses caractéristiques et des conséquences qui en découlent pour son évolution.

Enfin, il serait intéressant de déterminer les implications réelles de la mise en place de la fonction d'audit interne pour les ressources humaines. L'homme doit être considéré comme une ressource importante d'une entreprise. Et parce que l'audit intéresse tout à la fois la gestion des structures et des hommes qui les animent.

Pour préciser cette idée, Robert Owen affirme que « si le soin apporté à l'état des machines inanimées peut produire des résultats aussi bénéfiques, que ne peut-on espérer en consacrant une attention égale aux machines vivantes dont la construction est beaucoup plus merveilleuse encore ?

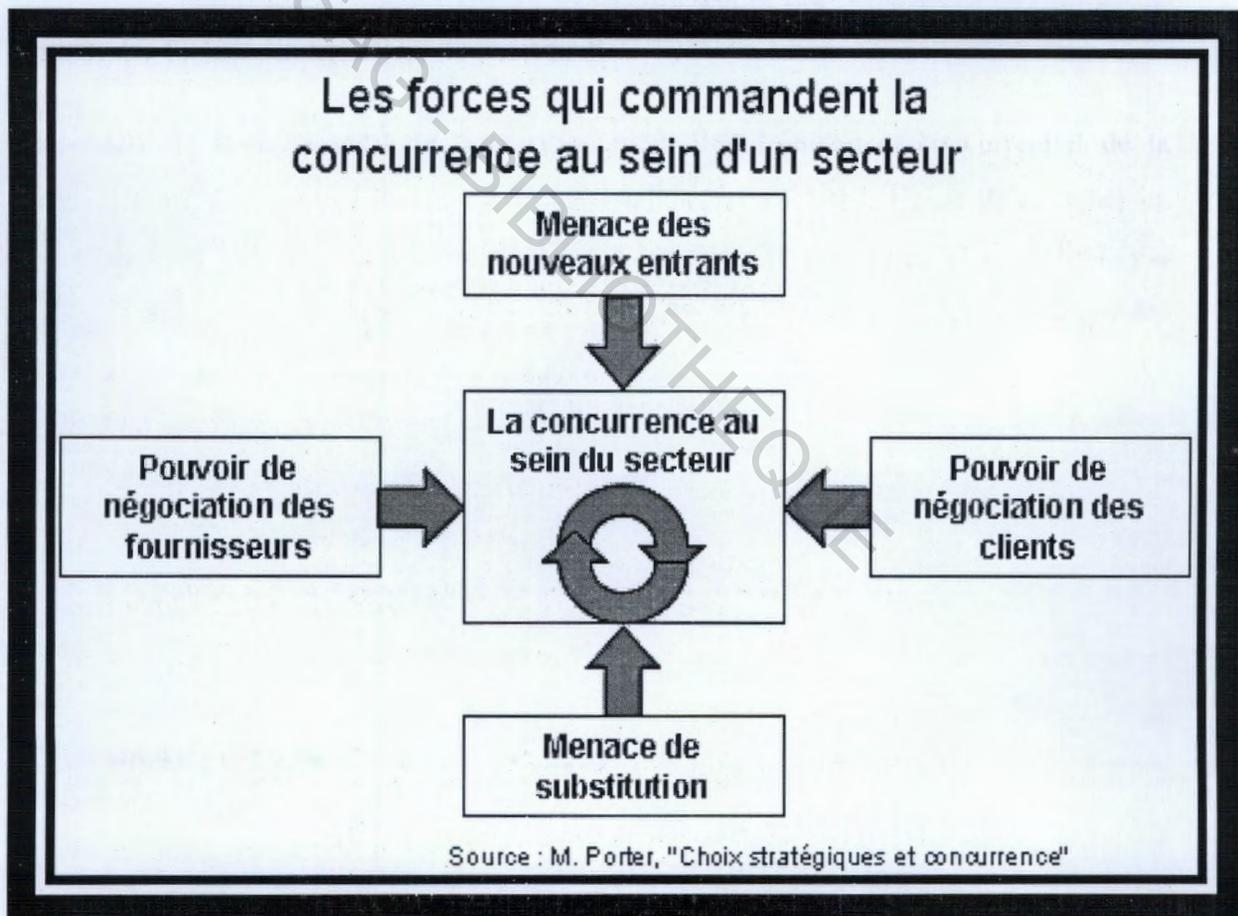
CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Théorie industrielle de PORTER

Le modèle de Porter représente schématiquement l'environnement concurrentiel de la firme. Il a été élaboré par l'économiste Michael Porter en 1979. Ce modèle, remet en perspective les menaces concurrentielles qui pèsent sur une entreprise et dont l'analyse permet de dégager un ou plusieurs avantages compétitifs distincts. Il est basé sur 5 grandes forces, dont le jeu contraint celui de l'entreprise :

- ✓ Le pouvoir de négociation des clients,
- ✓ Le pouvoir de négociation des fournisseurs,
- ✓ La menace de nouveaux entrants,
- ✓ Les produits de substitution,
- ✓ La concurrence au sein du secteur.



Source : Jacques Santini ; revue d'économie industrielle ; 1982 Volume 19 ; P 116

Annexe 2 : Théorie de la Structuration¹³

Chercheur britannique, Anthony Giddens est aujourd'hui professeur de sociologie à l'université de Cambridge. Ses travaux sont particulièrement discutés aux Etats-Unis depuis les années 70, mais ont été introduite tardivement en France avec la traduction de *La Constitution de la société - Eléments de la théorie de la structuration* en 1987. L'œuvre d'Anthony Giddens, à la différence de celle de Norbert Elias ou de Pierre Bourdieu, est surtout théorique. Il a ainsi essayé de combiner, au sein d'une théorie de la structuration, une double sociologie des structures sociales et de l'action, dont nous n'aborderons que quelques-unes des articulations. Le concept de structuration vise d'abord à nous faire appréhender les structures sociales sous l'angle du mouvement. Il le définit ainsi : "procès des relations sociales qui se structurent dans le temps et dans l'espace via la dualité du structurel".

La dualité du structurel : Cette notion de dualité du structurel peut s'exprimer de différentes façons. On peut d'abord avancer "que les propriétés structurelles des systèmes sociaux sont à la fois des conditions et des résultats des activités accomplies par les agents qui font partie de ces systèmes". Il s'agit d'une vision circulaire de la construction du monde social, où ses dimensions structurantes sont à la fois avant l'action, comme ses conditions, et après, comme des produits de celle-ci. Ces aspects structurants, à travers lesquels le chercheur tente d'appréhender ce en quoi "des relations sociales se stabilisent dans le temps et dans l'espace", se distinguent donc de l'action humaine située ici et maintenant, mais en même temps, ils "n'existent pas en dehors de l'action" présente.

Mais la notion de "dualité du structurel" peut être vue sous un autre angle : l'affirmation que "le structurel est toujours à la fois contraignant et habilitant" et qu'il renvoie donc conjointement aux notions de contrainte et de compétence. Par exemple, l'apprentissage de notre langue maternelle contraint nos capacités d'expression, et donc limité nos possibilités de connaissances et d'action, mais, dans le même temps, nous donne une habilité, rend possible tout un ensemble d'actions et d'échanges.

¹³ Giordano Y. ; 1998 ; « La théorie de la structuration d'Anthony Giddens. Quels apports pour les sciences de gestion ? » ; No 26-27 (96 p.) Eska, Paris, FRANCE

Intégrant une sociologie de l'action, la théorie de la structuration nous présente donc des acteurs sociaux compétents ; la compétence étant entendue comme "tout ce que les acteurs connaissent (ou croient), de façon tacite ou discursive, sur les circonstances de leur action et de celle des autres, et qu'ils utilisent dans la production et la reproduction de l'action". Cette compétence souligne notamment une capacité réflexive des acteurs humains, "constamment engagés dans le flot des conduites quotidiennes", c'est-à-dire qu'ils sont "capables de comprendre ce qu'ils font pendant qu'ils le font". Mais cette "réflexivité n'opère qu'en partie au niveau discursif" et, au sein de la compétence humaine, Anthony Giddens est amené à distinguer la conscience discursive et la conscience pratique.

La conscience discursive renvoie à "tout ce que les acteurs peuvent exprimer de façon verbale (orale ou écrite)". C'est-à-dire ce à quoi on réduit couramment la notion de conscience. La conscience pratique, notion plus originale, vise "tout ce que les acteurs connaissent de façon tacite, tout ce qu'ils savent faire dans la vie sociale sans pouvoir l'exprimer directement de façon discursive" et n'est pas sans lien avec la notion de routine. La frontière entre ces deux modalités de la compétence est flottante et changeante. Par contre, Anthony Giddens note, en référence à la théorie psychanalytique de Sigmund Freud (1859 - 1939), qu'il "il existe des barrières, en particulier le refoulement, entre la conscience discursive et l'inconscient" ; l'inconscient incluant "les formes de cognition ou d'impulsion qui sont totalement refoulées, ou qui n'apparaissent dans la conscience qu'une fois déformé". L'inconscient constitue une des limites de la compétence des acteurs humains.

La prise en compte de la compétence humaine, même limitée, conduit Anthony Giddens à envisager de manière non rigide les rapports entre connaissance ordinaire et connaissance savante du monde social : " aucune ligne de démarcation claire ne sépare les acteurs 'ordinaires' des spécialistes lorsqu'il s'agit de réflexion sociologique documentée. Des lignes de démarcation existent, certes, mais elles sont inévitablement floues ". Par ailleurs, dans une vue dynamique de cette non-étanchéité, il note que les théories des sciences sociales " s'entrelacent plus ou moins avec des théories-en-usage " des acteurs. Cela ne signifie toutefois pas qu'acteurs et chercheurs utilisent les mêmes types de critères pour évaluer leurs analyses.

Annexe 3 : Sous-traitance et délocalisation

➤ Sous-traitance et Externalisation

La première définition officielle de la sous-traitance est apparue en France dans le journal officiel le 26 avril 1973. Elle désigne « l'opération par laquelle une entreprise confie à une autre le soin d'exécuter pour elle et selon un cahier des charges préétabli une partie des actes de production ou des services dont elle conservera la responsabilité économique finale »

Fontaine (2002) fait aussi la distinction entre externalisation et sous-traitance. Pour la première : « il s'agit pour une entreprise de confier certaines activités à un tiers, en dehors d'un lien de subordination ». La sous-traitance est « une opération qui consiste à confier à un tiers l'exécution de tout ou partie d'une prestation à laquelle on s'est soi-même engagé envers un cocontractant ».

Il a repéré trois points communs entre ces deux mouvements :

- ✓ origine : la division du travail ou la répartition des tâches
- ✓ auteur : les entreprises
- ✓ mouvement vers l'extérieur : le fait de confier à un tiers

Deux différences sont relevées :

- ✓ au niveau du contrat : concernant l'externalisation, c'est un contrat entre le client (l'entreprise qui externalise) et le fournisseur (le prestataire). Le résultat final est au bénéfice de l'entreprise demandeuse. Tandis que pour la sous-traitance, il relève l'existence de sous-contrats. Le résultat sera au bénéfice du client final qui n'est pas forcément l'entreprise demandeuse.
- ✓ au niveau de l'objet : dans le cas d'externalisation, la fonction externalisée, doit faire partie des fonctions internes de l'entreprise. Pour la sous-traitance, l'activité en question concerne l'exécution de tout ou partie du contrat conclu avec un client.

➤ Délocalisation et Externalisation

En économie, la délocalisation désigne le transfert d'activités, de capitaux et d'emplois d'une entreprise dans un autre lieu afin de bénéficier d'avantages compétitifs, c'est-à-dire de conditions économiques plus favorables : bas salaires, droit du travail plus souple, monnaie faible, fiscalité plus légère, dynamisme économique, existence d'un pôle technologique, environnement etc...

La délocalisation a en outre, été favorisée par la baisse des coûts de transport et la mondialisation des capitaux et des marchés qui imposent une baisse des tarifs douaniers. Cette migration a lieu essentiellement du pays d'origine vers l'étranger, mais elle peut être aussi d'une zone urbaine vers une zone rurale, pour les mêmes motifs.

Au sens strict, la délocalisation concerne toute l'activité et revient à séparer les lieux de production de ceux de consommation. Mais compte tenu de la division verticale du travail au niveau mondial, la délocalisation a souvent lieu par segment du processus d'activité.

Du point de vue des propriétaires des entreprises, seuls véritables décideurs en cette affaire, le prétexte aux délocalisations est sans ambiguïté : il s'agit essentiellement de baisser le coût de production via la baisse du coût du travail. En effet, les choix de chaque entreprise sont déterminés en fonction de mécanismes micro-économiques dont un élément principal est la concurrence. Dans son secteur, chaque entreprise doit augmenter ses parts de marchés, ce qui passe inévitablement par une baisse des coûts de production. Pour y arriver, la baisse de la masse salariale devient rapidement un objectif incontournable, et la délocalisation un moyen des plus efficaces. Les délocalisations sont donc ici perçues comme un phénomène positif.

Du côté des salariés, le point de vue est tout à fait différent. Les délocalisations correspondent à des pertes d'emploi, donc de revenus. Elles aboutissent dans certaines régions à des désertifications industrielles, à des taux de chômage importants et à une misère économique et sociale croissante.

D'autre part, elles sont de plus en plus à l'origine d'un odieux chantage à l'emploi, aboutissant à une dégradation des conditions de travail et des salaires.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

1. AHOANGANSIEvariste (2006), *Audit et révision des comptes*, Editions MONDEXPERTS, 729p.
2. BACQUEROETDaniel &LUTHITHierry (2011),*Améliorer la performance de votre entreprise : 70 recommandations concrètes*, Eyrolles-Éd. d'Organisation, 273 p
3. BARBIER Etienne (1999),*Mieux piloter et mieux utiliser l'audit : l'apport de l'audit aux entreprises*, Ed. Maxima, 124p.
4. BARTHELEMYJérôme (2001),*stratégies d'externalisation*, 2ème édition, Dunod, 176 p.
5. BARTHELEMY Jérôme (2004),*Préparer ; décider et mettre en œuvre l'externalisation d'activités stratégiques*, 2e éd, Dunod, 192p.
6. BEAUFRE André (1985), *Introduction à la stratégie*, éd. Economica, 127p.
7. BECOUR J C. et BOUQUIN H (1996), *Audit opérationnel « Efficacité, Efficience, ou sécurité*, 2e édition, Collection Gestion, 418p.
8. BOJIN Jacques et SCHOETTL Jean-Marc (2005), *Les outils de la stratégie*, éd. d'Organisation, 415p.
9. BOUQUIN H. (2001), *Le Contrôle de Gestion*, « Gestion », 6^e éd, PUF, Paris, 270p.
10. COLLINClaire (2007), *Les métiers de la comptabilité et de la gestion*, l'Etudiant, Paris, 220p.
11. COLLINS L. et VALIN G. (1992), *Audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, édition DALLOZ, 373p.
12. COOPERS et LYBRAND, IFACI (1994),*La nouvelle pratique du contrôle interne*, éd. d'organisation, 384p.
13. COLLINS L. &VALIN G. (1986), *Audit et contrôle interne*, 3ème édition, Dalloz, 424p.
14. DEPRET Marc-Hubert &FINET Alain (2005), *Gouvernement d'entreprise : Aspects managériaux, comptable et financiers*, De Boeck, Bruxelles, 269p.
15. FRANCASTEL Jean-Claude(2001), *Externalisation de la maintenance : Stratégies, méthodes et contrats*, éd. Dunod, Paris, 400p.
16. FRONTIER Serges (1999), *Les écosystèmes?*, Presse Universitaire Française, 127p.
17. JARROSSON Bruno (2004), *Stratégie sans complexes*, éd. Dunod, Paris, 252 p.
18. KOENIG Gilbert (1998), *Les théories de la firme*, 2^{ème}éd., Economica, 112 p.
19. LEROY Frédéric (2008), *Les stratégies de l'entreprise*, éd. Dunod, 128p.
20. MEIGNANT Alain (2001), *Manager la formation*, éd. Liaisons, 408p.
21. MOSCATI Bruno (2004), *Le contrat d'externalisation*, éd. L'auteur, 49p.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

22. MOUGIN Yvon (2008), *Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD* ; Editions Afnor, 247p.
23. RENARD Jacques (2002), *L'audit interne : ce qui fait débat*, Maxima, Paris, 267p.
24. RENARD Jacques (2002), *mise à jour aux nouvelles normes*, 4^e, éd. d'Organisation, Paris, Collection Les Références. 462 p.
25. RENARD Jacques (2011), *Théorie et pratiques de l'audit interne*, 7^{ème} éd., Les éditions d'organisation, 470p.
26. STRATEGOR (1997), *Politique générale de l'entreprise: stratégie, structure, décision, identité*, 3^e éd, Dunod, 551p.
27. VILLALONGA Christophe (2011), *Le guide du parfait auditeur interne : réussir des audits internes qualité*, Books on Demand France, 124p.

Revue :

28. ALEXANDER M., YOUNG D. (1996), "Outsourcing: where the value?" *Long Range Planning*, Vol.29 (5): 728-730.
29. BARTHELEMY Jérôme (2004), *La performance des opérations d'externalisation »: Une analyse empirique des déterminants*, Actes de la XIII Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique : 26p.
30. BARTHELEMY Jérôme (2004), Comment réussir une stratégie d'externalisation, *Revue française de gestion*, (4) : 9-30.
31. COEURDEROY R. et QUELIN B. (1997), L'économie des coûts de transaction : un bilan des études empiriques sur l'intégration verticale, *Revue d'Économie Politique*, vol. 107 (2) : 145-181.
32. CAPPELLETI L. (2006) Vers une institutionnalisation de la fonction d'audit interne?, *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1 (12) : 27-43.
33. DESREUMAUX Alain (1996), Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise, *Revue Française de Gestion*, Vol. 2 (107) :86-108.
34. FIMBEL Eric (2002), Externalisation : discriminations et facteurs de succès, article de la revue trimestrielle *Expansion Management Review*, n° 104 :60-69.
35. GIORDANO Y. (1998), La théorie de la structuration d'Anthony Giddens. Quels apports pour les sciences de gestion ? *Revue de gestion des ressources humaines* ; Vol. 1 (26) : 3-4.
36. JANICHON Françoise (2000), Interview sur le thème « L'audit est la clé de maîtrise des processus de l'entreprise », *Revue d'audit* n°151.

Enjeux et risques de l'externalisation de la fonction d'audit interne : cas de la mission d'audit du processus de gestion des cartes de recharges de Togo-cellulaire

37. JENSEN M.C. & MECKLING W.H. (1992), "Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency costs and Ownership structure", *Journal of financial economics*, Vol. 3:305-306.
38. SAUVAGE T. (2004), Quelles relations contractuelles pour l'externalisation logistique?, *Revue d'Economie Industrielle*, n°106, 2ème trimestre : 69-91.
39. WILLIAMSON, O.E. (1979), Transaction cost economics: the governance of contractual relations. *Journal of Law and Economics*, Vol. 22 (2):233–261.

Site WEB :

40. MASCRE HEGUY ASSOCIES (2003), Fiche de point de vue. http://www.mascre-heguy.com/htm/fr/conseils/conseil_reversibilite_contrats_externalisation.htm
41. IFACI (2000), Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne. <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf>
42. Pole micro financement (2010), Audit externe des institutions de micro-finance : Guide pratique, volume 1, <http://microfinancement.cirad.fr/fr/bao/pdf/v1chapitre3.pdf>
43. Wikipedia (2011), Statement on Auditing Standards no.70. <http://fr.wikipedia.org/wiki/SAS70>
44. Mouvement des entreprises de France (2000), Management de l'externalisation : guide européen. http://institut-esprit-services.medef.fr/doc/IES_MEDEF_GuideEuropeenExternalisation2001.pdf
45. Collège Ahuntsic (2010), Guide de ressources pédagogiques à l'intention des étudiants des Sciences humaines, "Normes de rédaction du travail de recherche". http://www.collegeahuntsic.qc.ca/Pagesdept/Hist_geo/Atelier/Guide/normes.pdf