



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

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

**Promotion 23
(2011-2012)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**LE RÔLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE
GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE : CAS DE LA
LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE (LONASE)**

Présentée par :

Mlle ANOH Akouba Marina

Dirigé par :

**M. Souleymane BOUSSO
Contrôleur de Gestion
à la RTS**

Octobre 2012

DEDICACE

Nous dédions ce travail à :

- notre père, ANOH Damien ;
- notre mère, KOUAME Akissi Jacqueline ;
- notre tante, Madame YAO Adjoua Louise ;
- nos frères, ANOH Famiè et ANOH Olivier ;
- monsieur EZZEDDINE Hatif ;
- monsieur EZZEDDINE Hassane.

Qui nous ont soutenu durant notre formation et ont trouvé les mots appropriés pour nous encourager.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Nous témoignons notre entière reconnaissance à tous ceux ou celles qui, d'une manière ou d'une autre ont contribué à la réalisation de ce travail.

Nos remerciements sont adressés à :

- Madame Fatoumata TALL, Présidente du Conseil d'Administration de la LONASE, pour sa disponibilité et pour l'attention accordée tout au long de ce travail.
- Monsieur Amadou Samba KANE, Directeur général de la LONASE, pour nous avoir acceptés dans sa structure en tant que stagiaire.
- Monsieur Pape Khar MBAYE, Directeur de l'Audit Interne et de la Qualité de la LONASE, qui nous a suivi pendant la durée du stage, pour sa disponibilité et surtout ses conseils.
- Madame Anoko Lawson GBAGUIDI, Directrice Financière et Comptable à la LONASE, pour ses orientations et sa disponibilité.
- Monsieur Etienne MEDOU, Contrôleur de Gestion à la LONASE, pour ses orientations.
- Monsieur Mamadou GUEYE, Conseiller chargé des affaires économiques à la LONASE, pour ses conseils.
- Madame Ndèye CAMARA, Conseillère Juridique à la LONASE, pour nous avoir obtenu le stage.
- Monsieur Souleymane BOUSSO, Contrôleur de Gestion à la RTS, pour l'encadrement reçu dans le cadre de ce travail et surtout sa disponibilité et ses conseils.
- Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance, pour l'attention accordée tout au long de ce travail et ses conseils.
- Tout le corps professoral de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance du CESAG.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

AFEP : Association française des Entreprises Privées

AGREF : Association des Grandes Entreprises Françaises

AMF : Autorité des Marchés Financiers

AUDSCGIE : Acte Uniforme au Droit des Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique

CA: Conseil d'Administration

CACG: Commonwealth Association for Corporate Governance

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CIA : Certified Internal Auditor

CNIL : Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

GE : Gouvernement d'entreprise

ICGN : International Corporate Governance Network

IFA : Institut français des Administrateurs

IFAC : International Federation of Accountants

IFACI : Institut français de l'Audit et du Contrôle Internes

IIA : Institute of Internal Auditors

ISA : Institut sénégalais des administrateurs

ISA : International Standards on Auditing

LONASE : Loterie nationale sénégalaise

LSF : Loi sur la sécurité financière

MEDEF : Mouvement des Entreprises de France

MPA : Modalité Pratique d'Application

NRE : Nouvelles Réglementations Economiques

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

PDG : Président Directeur Général

PLR : Pendant la Réunion

SOX : Sarbanes – Oxley

SPC : Structures Procédures et Comportements

UFAI : Union Francophone de l'Audit Interne

LISTE DES FIGURES

Figure n°1 : Schéma de la gouvernance d'entreprise.....	12
Figure n°2 : La relation d'agence entre actionnaires et dirigeants.....	38
Figure n°3 : L'audit et la réduction de l'asymétrie de l'information.....	45
Figure n°4 : Modèle d'analyse.....	49

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n°1: Liste d'indicateurs de mesure de l'efficacité et de la qualité d'un service d'audit interne	31
Tableau n°2 : Rattachement hiérarchique des auditeurs internes.....	34
Tableau n°3 : Une comparaison des normes IIA 2050 et ISA 610.....	43
Tableau n°4 : Répartition des agences et bureaux sur le territoire national.....	62
Tableau n°5 : Missions effectuées au cours des trois premiers trimestres 2012.....	86
Tableau n°6 : Identification des risques liés aux faiblesses.....	88

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES FIGURES.....	iv
LISTE DES TABLEAUX.....	v
TABLE DES MATIERES	vi
INTRODUCTION GENERALE	1
PARTIE I – CADRE THEORIQUE	7
Chapitre 1 : La gouvernance d'entreprise	9
1.1 Les principales définitions de la gouvernance d'entreprise	9
1.1.1 Les différentes approches du gouvernement d'entreprise.....	10
1.1.1.1 L'approche actionnariale ou shareholder.....	10
1.1.1.2 L'approche partenariale ou stakeholder.....	10
1.2 Objectifs de la gouvernance d'entreprise	12
1.2.1 La transparence des rémunérations des dirigeants	13
1.2.2 La mise en place de procédures de contrôle interne dans les sociétés	13
1.2.3 Le renforcement des pouvoirs accordés aux actionnaires.....	14
1.2.4 La transmission d'informations fiables.....	14
1.2.5 La participation plus importante des salariés au pouvoir de l'entreprise.....	14
1.3 Les principes généraux d'une gouvernance raisonnable	15
1.3.1 Mise en place des fondements d'un régime de gouvernement d'entreprise efficace 16	
1.3.2 Droit des actionnaires et principales fonctions des détenteurs du capital.....	17
1.3.3 Traitement équitable des actionnaires.....	17
1.3.4 Rôle des différentes parties prenantes dans le gouvernement d'entreprise.....	17
1.3.5 Transparence et diffusion de l'information.....	18
1.3.6 Responsabilité du conseil d'administration	19
1.4 Etendue des directives en matière de gouvernance	19
1.4.1 La publication des résultats financiers et résultats d'exploitation	19
1.4.1.1 La communication sur la responsabilité du conseil d'administration.....	20
1.4.1.2 La publication des informations détaillées sur les opérations avec des parties apparentes.....	20
1.4.2 La publication des objectifs de l'entreprise	20
1.4.3 Organisation et fonctionnement du conseil d'administration	21
1.4.3.1 La composition du conseil	21
1.4.3.2 Présence de membres indépendants au sein du conseil d'administration...	22
1.4.3.3 Le cumul des mandats.....	23
1.4.3.4 Le rôle du conseil d'administration	23
1.4.3.5 La tenue des réunions du conseil	23
1.4.3.6 Règlement intérieur.....	24
1.4.4 Organisation et fonctionnement des comités spécialisés	24
1.4.4.1 Le comité d'audit	25
1.4.4.2 Le comité des rémunérations	25
1.4.4.3 Le comité des nominations	25
1.4.4.4 Le comité financier et gestion des risques.....	25
1.4.4.5 Le comité de gouvernance d'entreprise	26
1.4.4.6 Le comité d'éthique	26
1.4.4.7 Le comité de la planification	26

Chapitre 2 : Audit interne.....	27
2.1 Définition et objectifs de l'audit interne.....	27
2.1.1 Définition de l'audit interne.....	27
2.1.2 Objectifs de l'audit interne.....	28
2.2 L'efficacité et la qualité de l'audit interne.....	28
2.2.1 Compétence.....	29
2.2.2 Performance.....	30
2.2.3 Objectivité et indépendance.....	30
2.3 Les rattachements hiérarchiques de la fonction d'audit interne.....	32
2.3.1 Rattachement à la direction générale.....	32
2.3.2 Rattachement au conseil d'administration et/ou au comité d'audit.....	33
2.3.3 Rattachement à une direction opérationnelle.....	33
Chapitre 3 : Rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise.....	36
3.1 Audit interne un mécanisme de gouvernement d'entreprise.....	36
3.2 Relation entre audit interne et gouvernement d'entreprise.....	37
3.2.1 Audit interne, théorie de l'agence et gouvernement d'entreprise.....	37
3.2.2 Audit interne, théorie des coûts et gouvernement d'entreprise.....	38
3.3 Relations de l'audit interne avec les acteurs du gouvernement d'entreprise.....	39
3.3.1 Audit interne et conseil d'administration et/ou comité d'audit.....	39
3.3.2 Audit interne et direction générale.....	40
3.3.3 Audit interne et les acteurs au cœur du dispositif du contrôle interne.....	41
3.3.4 Audit interne et audit externe.....	42
3.4 Importance de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise.....	43
3.4.1 Evaluation du processus de gouvernement d'entreprise par l'audit interne.....	44
3.4.1.1 Audit interne et la réduction de l'asymétrie de l'information.....	44
3.4.1.2 Audit interne et responsabilités de la direction générale et conseil d'administration ou comité d'audit.....	46
Chapitre 4 : Méthodologie de la recherche.....	48
4.1 Le modèle d'analyse.....	48
4.2 Les outils de collecte des données.....	50
4.2.1 L'interview.....	50
4.2.2 La recherche et l'analyse documentaire.....	51
4.2.3 L'observation.....	51
4.2.4 Le questionnaire.....	51
4.2.5 La méthode d'analyse des résultats.....	52
Conclusion de la première partie.....	53
PARTIE II – CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	54
Chapitre 5: Présentation de la LONASE.....	56
5.1 Nature juridique.....	56
5.2 Les missions de la LONASE.....	56
5.3 Les activités de la LONASE.....	57
5.4 Les ressources de la LONASE.....	57
5.4.1 Les ressources matérielles.....	57
5.4.2 Les ressources humaines.....	57
5.4.3 Les ressources financières.....	58
5.5 Organisation de la LONASE.....	58
5.5.1 Le conseil d'administration.....	58
5.5.2 La direction générale.....	59
5.5.2.1 Le directeur général.....	59
5.5.2.2 Le secrétaire général.....	59

5.5.2.3	Le contrôleur de gestion	60
5.5.2.4	Les conseillers.....	60
5.5.3	Les autres directions.....	60
5.5.4	Les agences	61
5.5.5	La direction de l'audit interne et de la qualité.....	62
5.5.5.1	Les missions de la direction d'audit interne	63
5.5.5.2	Champ d'intervention	63
5.5.5.3	Objectifs.....	63
Chapitre 6 : Audit interne et gouvernement d'entreprise à la LONASE		65
6.1	Le conseil d'administration	66
6.1.1	Organisation du conseil d'administration	66
6.1.2	Fonctionnement du conseil d'administration	66
6.2	La direction générale	67
6.2.1	Devoirs et responsabilités de la direction générale dans la GE de la LONASE	67
6.3	Description de la pratique de l'audit dans le processus de gouvernance d'entreprise	68
6.3.1	La participation de l'audit interne dans la gouvernance légale.....	68
6.3.2	La participation de l'audit interne dans la promotion des règles d'éthique et des valeurs	69
6.3.3	La participation de l'audit interne dans les systèmes d'information.....	70
6.3.4	La participation de l'audit interne dans la communication des risques et contrôle à effectuer.....	70
6.3.5	La participation de l'audit interne dans la prévention de la fraude.....	71
6.3.6	La participation de l'audit interne dans la responsabilité sociétale d'entreprise	71
6.3.7	L'apport de l'audit interne dans l'amélioration du processus de contrôle interne	72
6.3.8	L'apport de l'audit interne dans le processus de management des risques.....	73
6.4	Relations audit interne et les acteurs de la gouvernance d'entreprise	73
6.4.1	Relation entre audit interne et le conseil d'administration et/ou le comité d'audit	74
6.4.2	Relation entre l'audit interne et la direction générale	74
6.4.3	Relation entre audit interne et les employés	75
6.4.4	Relation audit interne et le commissaire aux comptes	75
Chapitre 7 : Analyse du rôle de l'audit interne dans la GE à la LONASE		76
7.1	Présentation des résultats sur le rôle de l'audit interne dans les travaux du conseil d'administration	76
7.1.1	La publication du rapport annuel du conseil d'administration.....	77
7.1.2	La publication des résultats financiers de qualité	77
7.1.3	La prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires et des parties prenantes	78
7.1.4	Les dispositions du code de bonne gouvernance de l'ISA sur l'implication majeure sur le rôle et les responsabilités de la direction.....	78
7.1.5	Absence d'administrateurs indépendants au sein du CA.....	78
7.1.6	Absence d'information publique sur la rémunération et la performance du CA	79
7.2	Présentation des résultats sur le rôle de l'audit interne dans les travaux de la direction générale	79
7.2.1	L'audit interne dans la mise en place des systèmes de contrôle interne	79
7.2.2	L'audit interne dans la préparation des états financiers	80
7.2.3	L'audit interne dans l'évaluation de la situation financière	80
7.3	L'apport de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise	80

7.3.1	Rattachement de l'audit interne	81
7.3.2	Le professionnalisme des auditeurs internes.....	81
7.3.3	Les moyens financiers.....	82
7.3.4	Un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité.....	82
7.3.5	Les forces	83
7.3.5.1	Le respect des règles d'éthique.....	83
7.3.5.2	Le système de management des risques	83
7.3.5.3	La fraude	83
7.3.5.4	La responsabilité sociétale de l'entreprise	84
7.3.5.5	La charte d'audit interne.....	84
7.3.5.6	Ressources allouées à la DAIQ.....	84
7.3.5.7	Interaction entre les auditeurs internes et les commissaires aux comptes ..	85
7.3.5.8	Réaction des principaux acteurs	85
7.3.5.9	Missions effectuées par l'audit interne	85
7.3.6	Les faiblesses	86
7.3.6.1	Limite technique dans l'accomplissement de certaines missions.....	86
7.3.6.2	Absence de comité d'audit.....	87
7.3.6.3	Absence d'administrateurs indépendants.....	87
7.3.6.4	Absence de rattachement fonctionnel.....	87
7.3.7	Risques liés aux faiblesses	87
7.4	Recommandations	88
7.4.1	Recommandations par rapport au respect des directives du GE.....	89
7.4.1.1	Existence d'un comité d'audit	89
7.4.1.2	Existence d'un comité de rémunération.....	89
7.4.1.3	Présence d'administrateurs indépendants au sein du CA	89
7.4.1.4	Transparence et diffusion de l'information	89
7.4.1.5	Evaluation de la performance du CA et des administrateurs.....	90
7.4.2	Recommandations par rapport au rôle de l'audit interne dans le GE	90
7.4.2.1	Limite technique des auditeurs internes.....	90
7.4.2.2	Rattachement fonctionnel de l'audit interne.....	91
7.4.2.3	Mise en place d'un service de risk management	91
	CONCLUSION GENERALE.....	93
	ANNEXES	96
	BIBLIOGRAPHIE	123

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le gouvernement d'entreprise a connu au cours de ces dernières années un développement de grande ampleur. Qu'il s'agisse des économies fortes des pays développés et de celles des pays émergents, le gouvernement d'entreprise est aujourd'hui l'un des centres d'intérêts de ces différents États.

Le gouvernement d'entreprise se définit simplement comme tout système par lequel une entreprise est dirigée et contrôlée. En effet, le fonctionnement harmonieux de ce système conditionne la réussite de l'entreprise. Or, Les nombreuses insuffisances relevées de manière récurrente dans la gestion des entreprises ont notamment pour source les dysfonctionnements du gouvernement d'entreprise, en tant que système d'organisation des pouvoirs et processus de décision.

A la suite des affaires qui ont agité les milieux économiques dans la plupart des pays développés, de nombreux débats se sont ouverts. Le dysfonctionnement évident du système économique a conduit à s'interroger sur les prises de contrôle, les rémunérations, et les responsabilités des dirigeants et des administrateurs. La réflexion s'est même élargie sur la composition du conseil d'administration, l'information des actionnaires, leurs rôles et également celui des comités d'audit et de l'audit interne etc.

En effet, l'ampleur et la brutalité des crises amènent les actionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise, à exiger des dirigeants qu'ils s'assurent que leur organisation est bien sous contrôle et le démontrent. Pour les auteurs RICHARD & MIELLET¹ (2003 :3) l'affaire Enron permet de mettre en exergue les causes de ces dysfonctionnements. Pour eux la débâcle d'Enron est le fait que bien souvent les actionnaires et les investisseurs n'évaluent pas assez sérieusement la qualité et l'indépendance du conseil d'administration chargé de les représenter et de défendre leurs intérêts et une absence d'implication dans la vérification et dans l'analyse de la pertinence des systèmes de contrôle. De telles situations entraînent de nombreuses conséquences qui pourraient compromettre l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Parmi ces conséquences, il faut noter :

- l'absence d'évaluation et d'optimisation des circuits de transmission de l'information financière et non financière ;

¹ La Dynamique du Gouvernement d'Entreprise, Éditions d'organisation, 2003

- l'impossibilité de mesurer la performance des dirigeants et des administrateurs ;
- la faiblesse ou l'insuffisance de contrôle interne et de management des risques liés à la gouvernance ;
- l'insuffisance et/ou l'absence de contrôles des modes d'évaluation et rémunérations des dirigeants.

A cet effet, estimant que les scandales récents étaient imputables à l'inefficacité des systèmes de contrôle interne, les législateurs se sont emparés de donner force de loi soit à des recommandations, soit à des dispositions nouvelles. C'est le cas de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) de Juillet 2002 aux Etats Unis, et de la Loi sur la Sécurité Financière (LSF) du 1^{er} Août 2003 en France. Depuis lors, ce processus de gouvernement d'entreprise n'a cessé de s'étendre affirmant du même coup l'autorité de l'audit interne. Ce dernier est donc nécessairement concerné, même s'il n'est pas l'acteur principal et les professionnels l'ont bien compris lorsqu'ils ont fait figurer le gouvernement d'entreprise parmi les objectifs de l'audit interne.

Les nombreux dysfonctionnements (retard dans l'établissement des états financiers, retard des paiements des lots, détournements de deniers publics, ...) que connaît la LONASE (Loterie Nationale Sénégalaise) ont amené la nouvelle direction à marquer une rupture dans sa gestion. Aujourd'hui, comme toutes les entreprises la LONASE doit relever le défi de la compétitivité dans cet environnement fortement marqué par la globalisation des marchés. Etre compétitif dans un tel environnement rend nécessaire l'existence de modes de gouvernance basés sur la transparence, gage d'efficacité et de réussite. C'est dans ce contexte, à l'instar des pays développés, que le Sénégal par le biais de l'institut sénégalais des administrateurs (ISA) s'est doté d'un nouveau code de gouvernance d'entreprise. Ce dernier propose une palette de bonnes pratiques en vue de renforcer le mode de gestion des organisations. Cette bonne gouvernance consiste pour l'essentiel, à la conjugaison d'organes transparents et responsables. Elle suppose également de solides qualifications et compétences des administrateurs et dirigeants, et d'une volonté fondamentale de faire toujours ce qui est juste pour l'intérêt social. C'est tout cela qui permet à une entreprise d'atteindre ses objectifs et de pérenniser ainsi de manière effective ses activités au profit de tous les agents économiques.

Aussi pour garantir cette transparence, son évaluation par une fonction indépendante est nécessaire. Ainsi l'audit interne apparaît comme la fonction indépendante qui permet de

communiquer la conformité et l'intégrité de l'entreprise vers toutes les parties prenantes. Comme le disait Louis Gallois² pour marquer l'importance de l'audit interne dans l'évaluation du gouvernement d'entreprise, c'est une fonction éminemment utile aux dirigeants quel que soit leur niveau de responsabilités.

Toute entreprise, pour gérer les risques auxquels elle est exposée, devrait arriver à respecter les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise. A l'analyse de ces différentes causes les solutions suivantes peuvent être appréciées :

- une évaluation et une optimisation des circuits de transmission de l'information financière et comptable ;
- une prise en compte des principes d'éthique qui se traduit par une transparence et une rigueur ;
- un renforcement du dispositif de contrôle interne au sein de la LONASE ainsi que son système de surveillance et de maîtrise des risques ;
- un audit d'efficacité du mode de fonctionnement et de la composition du conseil d'administration ;
- une coordination effective entre le risk manager et l'audit interne ;
- un renforcement de la gouvernance d'entreprise au sein de la LONASE, notamment en matière d'évaluation de ce processus par l'audit interne qui peut aider à concilier les attentes de toutes les parties prenantes.

Dans le contexte de la LONASE, la dernière solution semble être la plus appropriée pour faire face à ces nouveaux défis.

De ce fait, considérant le poids et l'importance du rôle de l'audit interne sur l'efficacité du système de gouvernance d'entreprise, nous pouvons poser la question de savoir : comment l'audit interne en tant qu'activité de contrôle, contribue-t-il à l'amélioration du gouvernement d'entreprise de la LONASE ?

La réponse à cette interrogation découlent les questions suivantes :

- quelles sont les approches et les directives internationales en matière de gouvernance d'entreprise au sein de la LONASE ?
- les organes de direction de la LONASE ont-ils mis en place des fonctions de contrôle, de management des risques et d'audit interne appropriés ?

² Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'Organisation, 2010, préface de Louis GALLOIS.

- les organes de direction de la LONASE prennent-ils en compte les diagnostics et les recommandations de l'audit interne ?
- quelle utilisation l'audit interne de la LONASE peut faire des lois et réglementations pour améliorer la gouvernance d'entreprise ?

Les réponses à ces différentes questions seront apportées à travers l'étude du thème qui s'intitule : «**Le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise : Cas de la LONASE**».

L'objectif général visé à travers cette étude de recherche consiste à mettre en exergue les enjeux et l'importance de l'audit interne en tant qu'instrument au service du gouvernement d'entreprise :

- analyser les différentes directives en matière de gouvernement d'entreprise ;
- analyser l'audit interne comme mécanisme de gouvernement d'entreprise ;
- montrer l'interaction qui existe entre la fonction d'audit interne et les autres fonctions de l'entreprise.
- vérifier que les dispositions organisationnelles et opérationnelles sont établies, connues, comprises et appliquées ;
- procéder au diagnostic de l'existant en matière de gouvernance d'entreprise ;
- analyser les travaux du conseil d'administration quant au respect des directives en matière de gouvernance d'entreprise ;
- faire un inventaire des points forts et faibles de l'apport de l'audit interne dans le système de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations.

Le sujet de gouvernement d'entreprise étant vaste, il s'agira pour nous dans le cadre de notre étude de mettre l'accent sur le rôle de l'audit interne dans les domaines d'éthique, la gouvernance légale et la fraude.

Notre étude permettra aux dirigeants de la société de saisir les enjeux et l'importance d'une fonction de contrôle indépendante et crédible au sein des structures dirigeantes telles que le conseil d'administration et la direction générale.

Aussi, elle permettra de porter un regard extérieur sur le fonctionnement du gouvernement d'entreprise de ladite société. Enfin, la présente étude donnera l'opportunité aux dirigeants de la société d'être informés sur les risques de leur gouvernance par la fonction d'audit interne.

Cette étude nous permettra d'approfondir notre connaissance en matière d'audit interne et de gouvernement d'entreprise, mais surtout de confronter les connaissances théoriques avec la réalité du terrain.

Notre étude consistera dans une première partie à présenter le concept, les approches et les directives en matière de gouvernement d'entreprise. Ensuite, le rôle de l'audit interne dans le système de gouvernement d'entreprise à travers ses missions d'évaluation.

Dans la deuxième partie nous essayerons d'analyser cette relation dans le cadre de la LONASE. Nous présenterons l'entité, la description des procédures existantes en matière de gouvernance à travers l'organisation et le fonctionnement du conseil d'administration. Egalement la description de l'entité quant à la participation de l'audit interne dans les différents domaines auditables du gouvernement d'entreprise. Enfin, nous analyserons les résultats de notre étude en faisant ressortir les forces et les faiblesses et proposerons des recommandations. Une conclusion générale mettra fin à notre étude.

PARTIE I – CADRE THEORIQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La question de la gestion transparente, efficace et acceptée par tous les acteurs au sein des entreprises est au centre des grandes préoccupations et fait ainsi l'objet de nombreuses réflexions. La notion de «corporate governance» ou de gouvernance d'entreprise trouve dès lors tout son sens. Ainsi la nécessité d'appliquer aux entités des politiques de gouvernance d'entreprise s'est intensifiée suite à quelques scandales qui ont abouti à de grandes faillites américaines (ENRON, WORDCOM, etc.). Il s'agit d'insuffler un peu d'éthique et de morale dans le monde des affaires pour endiguer les comportements intéressés du dirigeant. De plus, les actionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise exigent des organes dirigeants (conseil d'administration ou de surveillance, direction générale) de renforcer les processus de contrôle interne, de management des risques afin de disposer d'un système de gouvernance de qualité. Aussi le cadre réglementaire et législatif renforcent les obligations en matière d'information sur le contrôle interne, de management des risques et à l'application effective de la règle fondamentale de gouvernance d'entreprise. Toutes ces dispositions, visant à fiabiliser la chaîne de valeur de l'information financière, poussent inéluctablement sur le devant de la scène la fonction d'audit interne. Celle-ci, s'est affirmée et s'est affermie sur la base d'un professionnalisme reconnu. Les missions d'évaluation du processus de gouvernance d'entreprise fait évoluer la fonction d'audit interne au-delà du seul contrôle de «conformité» vers des activités d'assurance et de conseil. Ainsi la fonction d'audit interne apparaît comme un outil de la gouvernance.

Dans cette partie de notre sujet, nous allons voir à travers une démarche théorique appuyée par une revue de littérature les points suivants :

- les différentes définitions, approches, objectifs, principes et directives en matière de gouvernance d'entreprise;
- la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise;
- le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise;
- la relation entre l'audit interne et les autres acteurs du processus de gouvernance;
- la relation entre l'audit interne, le contrôle interne, le management des risques et le processus de gouvernance;
- la méthodologie de recherche appliquée au rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise à la LONASE.

Chapitre 1 : La gouvernance d'entreprise

Depuis les années 1990, les propositions et les règles visant à améliorer les pratiques de gouvernement des entreprises se sont multipliées. Elles ont d'abord concerné les entreprises cotées dont le capital est dilué dans le public, puis de proche en proche, toutes les entreprises ont été invitées à pratiquer une «bonne gouvernance».

Il convient donc dans un premier temps de définir le concept de gouvernement d'entreprise. Dans un second temps, pour approfondir la compréhension du concept, nous développerons les différentes approches, pouvoirs constitutifs, les objectifs, les acteurs, et les principes en matière de gouvernance. Enfin, nous allons procéder à une synthèse des directives internationales en matière de bonne gouvernance.

1.1 Les principales définitions de la gouvernance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise est un concept d'origine américaine «corporate governance» apparue dans les années 70. Elle renvoie aux nouvelles pratiques de la gestion d'entreprise qui se sont imposées avec la distinction entre les propriétaires du capital et les dirigeants.

L'origine du débat remonte au début des années 1930, lorsque Berle et Means ont attiré l'attention sur les risques inhérents à la séparation entre la propriété et la direction des sociétés cotées. Ils avaient mis alors en évidence de contrôler les dirigeants et de préserver les intérêts des actionnaires minoritaires (Caussain, 2005 :5).

Nous n'exposerons pas le panorama des définitions existantes. En revanche, nous retiendrons deux, celle élaborée par Charreaux (1997) qui considère que le domaine de la gouvernance d'entreprise dépasse la seule relation entre actionnaires et dirigeants et celle proposée par l'IFAC (International Federation of Accountants).

Charreaux la définit comme étant «l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui «gouvernent» leur conduite et délimitent leur espace discrétionnaire».

L'IFAC a, de son côté, retenu la définition donnée par l'Information Systems Audit and Control Foundation en 2001 : «l'ensemble des responsabilités et des pratiques exercées par les dirigeants ayant pour but de fournir une direction stratégique, de s'assurer que les objectifs sont atteints, attester que les risques sont gérés correctement et vérifier que les ressources de l'organisation sont utilisées de manières responsables».

Ces deux définitions nous permettent donc d'aborder les deux visons de la gouvernance d'entreprise.

1.1.1 Les différentes approches du gouvernement d'entreprise

Prenant appui sur cette représentation de la firme, un premier champ apparaît sous la dénomination d'approche actionnariale de la gouvernance de l'entreprise. Toutefois, des critiques ont contribué à faire émerger un second champ répondant à l'approche partenariale de l'entreprise. C'est deux modèles sont destinés à répondre au problème générique du contrôle de l'action des dirigeants dans les grandes entreprises managériales.

1.1.1.1 L'approche actionnariale ou shareholder

Le modèle de type shareholder constitue le mode de régulation dans les pays anglo-saxons. Selon la définition donnée par l'Institute of Internal Auditors (IIA) et traduite par l'Institut français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI, 2011 : 29), «le gouvernement d'entreprise est le dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs».

Cette approche de la gouvernance a pour objectif la création de valeur pour les actionnaires. Les intérêts des dirigeants s'alignent sur ceux des actionnaires et des investisseurs. Cette définition de la gouvernance est axée sur les relations entre la direction générale, les actionnaires et le conseil d'administration.

1.1.1.2 L'approche partenariale ou stakeholder

Dans cette approche partenariale, le gouvernement d'entreprise peut être défini comme étant «l'ensemble des mécanismes organisationnels ayant pour but de délimiter les pouvoirs et de

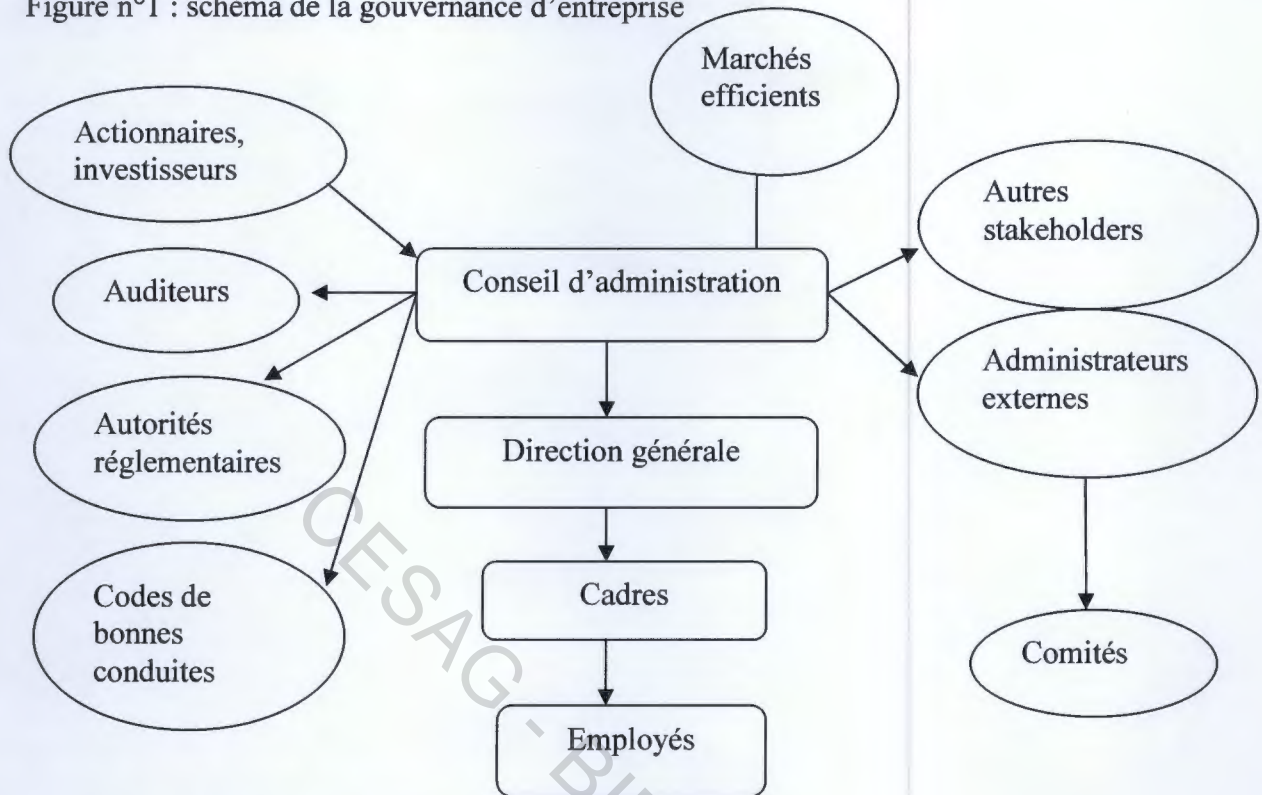
contrôler les modes de gestion des administrateurs et des dirigeants afin de veiller à leur conformité permanente avec les principes édictés par les lois, les règlements, les bonnes pratiques et visant à protéger les actionnaires ainsi que toutes les autres parties prenantes à l'organisation » (Presqueux (2007), Perez (2003), Charreaux (1997)). Les parties prenantes sont entre autres les institutions financières publiques ou privées, les clients, les fournisseurs, les collectivités, le personnel, etc. L'efficacité théorique de ce mode de régulation repose sur un appareil juridique définissant précisément le rôle des différentes parties prenantes et sur les capacités des instances représentatives correspondantes à mener des décisions dans l'intérêt même de leurs mandants. C'est ainsi que Perez présente son paradigme SPC qui constitue les composantes de la gouvernance à savoir les structures, les procédures et les comportements. Selon Perez (2003 :24) «les structures mobilisées par les systèmes sont variées et sont propres à l'organisation concernée à savoir, l'assemblée générale, le conseil d'administration et les comités. Les procédures sont plus ou moins explicitées dans des codes s'imposant aux acteurs concernés. Les comportements complètent les deux premières composantes en leur apportant une dimension sans laquelle elles resteraient pour l'essentiel, formelles».

En résumé, la gouvernance d'entreprise n'est pas une question de pouvoir mais une façon de s'assurer que les décisions sont prises de manière efficace. Pound (2000 :79) confirme ce constat en estimant que «pour une bonne gouvernance, ce qui est recommandé, c'est un système où les dirigeants et le conseil collaborent ensemble sur les décisions et recherchent tous l'intérêt des actionnaires et des autres parties prenantes».

Le gouvernement d'entreprise est donc caractérisé par un ensemble de décisions prises tout au long de la vie de l'entreprise et à tous les niveaux de responsabilités, dans le but de créer durablement de la valeur.

Le schéma ci-dessous résume le gouvernement d'entreprise dans les deux approches.

Figure n°1 : schéma de la gouvernance d'entreprise



Source : Labelle & al. (2007 :12)

Ce schéma présente une vue d'ensemble des mécanismes internes et externes du système de gouvernance. Après avoir cerné la définition du gouvernement d'entreprise à travers les deux approches traditionnelles (actionnariale et partenariale), nous abordons dans cette section les objectifs de la gouvernance.

1.2 Objectifs de la gouvernance d'entreprise

Selon l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE), la gouvernance implique une série de relations entre la direction de l'entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et les autres parties prenantes. Elle fournit aussi la structure qui permet d'établir les objectifs de l'entreprise et les moyens de les atteindre ainsi que d'assurer le suivi du rendement. La synthèse des divers codes de bonnes conduites en matière de bonne gouvernance, nous permet d'identifier cinq objectifs principaux qui nous paraissent nécessaires pour une bonne gouvernance d'entreprise :

- la transparence des rémunérations des dirigeants ;
- la mise en place de procédures de contrôle interne dans les sociétés ;
- le renforcement des pouvoirs accordés aux actionnaires ;

- la transmission d'informations fiables ;
- la participation plus importante des salariés au pouvoir de l'entreprise.

1.2.1 La transparence des rémunérations des dirigeants

La notion de gouvernance d'entreprise est principalement axée sur les problèmes résultant de la séparation des structures de propriété et de contrôle, en particulier en ce qui concerne le rapport principal/agent entre les actionnaires et les dirigeants. Cette séparation a une incidence sur le fonctionnement de l'entreprise car les intérêts des dirigeants peuvent diverger avec ceux des actionnaires. La rémunération des dirigeants apparaît comme le moyen qui permet de faire coïncider les intérêts des actionnaires et des administrateurs exécutifs, de manière à réduire les coûts d'agence. A cet effet, la commission européenne (2011 :11) a mené une consultation dans le Livre Vert sur la gouvernance d'entreprise concernant la rémunération des dirigeants, appuyé en cela par le rapport Vienot 2 (1999). Elle préconise la publication de la rémunération individuelle des dirigeants, le nombre d'options dont ils bénéficient. La loi sur les nouvelles réglementations économiques (NRE), reprend cette idée et y ajoute la nécessité de publier la liste des mandats de tous les mandataires sociaux.

1.2.2 La mise en place de procédures de contrôle interne dans les sociétés

La loi de Sécurité Financière (LSF) prévoit que le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance doit présenter à l'assemblée générale des actionnaires un rapport qui rend compte des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place. L'objectif du contrôle interne étant de prévenir les risques de fraudes notamment dans les domaines comptables et financiers. Dans sa thèse intitulée «la contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise», Ebondo (2004), fait ressortir l'importance de la mise en place de procédures de contrôle interne. Pour lui, c'est la prise de conscience du fait contrôle interne qui a incité les autorités américaines (la loi Sarbanes Oxley) et françaises (la loi de la Sécurité Financière) à ériger le dispositif de contrôle interne dans une entreprise comme étant la pièce maîtresse de limitation des dysfonctionnements au sein du gouvernement d'entreprise. Un bon dispositif de contrôle interne constitue une garantie de fiabilité de l'information et une protection des intérêts des investisseurs.

1.2.3 Le renforcement des pouvoirs accordés aux actionnaires

Le Parlement européen estime qu'il convient d'encourager les actionnaires à s'impliquer dans l'entreprise en renforçant leur rôle, mais que cette implication devrait procéder d'un libre choix et ne jamais constituer une obligation (2012 : 36). En effet, le code de bonne gouvernance de l'OCDE(2004), précise que le renforcement des pouvoirs des actionnaires doit être essentiellement fondé sur la mise à disposition d'informations exhaustives. Il doit porter sur les divers droits existants et la façon de les exercer et, le développement de mécanismes assurant qu'ils peuvent effectivement être exercés. Cette approche est pleinement compatible avec les principes de l'OCDE. Pour Ducros (2009), ce renforcement des pouvoirs accordés aux actionnaires doit porter sur les points suivants :

- l'élargissement des prérogatives d'information des actionnaires (la quantité d'information ; la qualité de l'information) ;
- l'exercice des prérogatives des actionnaires et amélioration de leur droit d'expression (assouplissement des conditions d'accès et de participation aux assemblées générales ; assouplissement des conditions d'exercice des droits des actionnaires).

1.2.4 La transmission d'informations fiables

Les actionnaires et les investisseurs potentiels ont besoin d'avoir accès à des informations périodiques, fiables. En effet, ces informations doivent leur permettre de prendre les décisions concernant leur action dans l'entreprise. Une meilleure maîtrise de l'information permet aux actionnaires et aux dirigeants de déterminer en commun les objectifs de l'entreprise et les moyens de les atteindre. Selon Ducros (2009), le droit à l'information de l'actionnaire d'une société par actions ou assimilée, cotée ou non, est subdivisé entre l'information générale (droit de communication préalable) et celle qui est valable et accessible en permanence (droit d'information permanent).

1.2.5 La participation plus importante des salariés au pouvoir de l'entreprise

Les salariés apportent une contribution précieuse à la réussite à long terme et aux résultats de l'entreprise. En effet, d'un point de vue du long terme, les salariés peuvent par leur présence au sein des conseils d'administration avoir un rôle actif et contribuer à accroître le contrôle exercé sur la direction, même si cette participation n'est que représentative. C'est ainsi que, par le biais de l'intéressement et de la participation, les salariés sont également de plus en plus

actionnaires des entreprises. La loi sur les nouvelles régulations économiques (NRE) vise à renforcer les pouvoirs des salariés des sociétés notamment à travers leur comité d'entreprise. La société d'avocats Mascré Heguy Associés (2004), fait ressortir le fait que le code du travail prévoit dans toutes les sociétés, que les représentants du comité d'entreprise peuvent demander à être entendus lors de toutes les délibérations requérant l'unanimité des associés. Elle explique ce fait que, dans les sociétés anonymes, deux représentants du comité d'entreprise peuvent désormais assister aux assemblées générales.

Quels sont les principes et les directives internationaux qui visent à renforcer les pratiques de bonne gouvernance ?

1.3 Les principes généraux d'une gouvernance raisonnable

Les principes du gouvernement d'entreprise visent à la fois les entités (essentiellement les sociétés) et leurs structures internes telle que les organes de gestion (direction générale, conseil d'administration, conseil de gérance) et de contrôle (comité de surveillance, assemblée générale, comité ad hoc). L'application de ces règles permet d'assurer une transparence dans la gestion et le fonctionnement correct des marchés financiers (Caussain, 2005 :11). Il convient de noter que, toutes ces règles de bonne conduite dont les vocabulaires diffèrent d'un pays à l'autre ont été émises dans le cadre de la gouvernance d'entreprise afin d'assurer l'efficacité de la gestion et améliorer les performances de l'entreprise. Il existe un large éventail de codes de bonne conduite et parmi ces codes, nous retenons les premières initiatives qui sont entre autres : les rapports VIENOT I et II, le rapport BOUTON, le rapport du comité CADBURY, les rapports KING I et II, le rapport de la commission TREADWAY.

Nous notons également les principes de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) et les principes of Corporate Governance de l'American Law Institute. A cet effet, nous résumons le contenu de ces principaux rapports.

- le rapport TREADWAY aux Etats-Unis en 1987 et en 1997, il est le premier qui a joué un rôle important dans le débat de la gouvernance d'entreprise. Il visait à répondre à des préoccupations concernant le fonctionnement des organes de direction des entreprises, et les relations de celles-ci avec leurs actionnaires.
- le rapport CADBURY en Grande Bretagne en 1992 qui définit une série de recommandations regroupées dans un code of best practises. Il améliore l'organisation

du pouvoir dans les entreprises en assurant un meilleur équilibre entre les trois grandes catégories d'acteurs que sont les actionnaires, les administrateurs et les dirigeants. Ces recommandations visent essentiellement à distinguer les fonctions de Président du conseil d'administration et du Directeur Général. Le rapport préconise la création de comités spécialisés ayant pour vocation d'assister le conseil. Il recommande, en outre une présence d'administrateurs indépendants au sein de ces comités.

- le rapport VIENOT I en France en 1995, il préconise la création de comités spécialisés à l'initiative du conseil d'administration, la désignation d'administrateurs indépendants et la rédaction d'une charte de l'administrateur fixant ses droits et devoirs.
- le rapport MARINI en France en 1996 dissocie les fonctions de président du conseil et de directeur général et une limitation réelle des mandats d'administrateurs.
- le rapport VENOT II en France en 1999 fait le point sur les évolutions et préconise la publication des rémunérations des dirigeants et la séparation des fonctions de président du conseil et de directeur général.
- le rapport BOUTON en France en 2002 renforce et développe les recommandations des rapports VIENOT I et II. Il précise de plus que pour être indépendant, l'administrateur ne doit ni être salarié, ni mandataire social de l'entreprise ou de l'une de ses filiales, ni avoir été auditeur de la société depuis moins de cinq ans (Burlaud & al, 2009 : 464).
- les recommandations de l'IIA en 2002 portent essentiellement sur la mission et la responsabilité du conseil d'administration, la dissociation de la fonction de président du conseil et de directeur général. Dans les recommandations, l'IIA propose la nécessité que le comité d'audit soit composé de membres indépendants et l'obligation pour toute société cotée d'avoir une fonction d'audit interne (Towhill, 2002 : 23-24).

Ainsi, la synthèse de nos recherches nous a permis de retenir six principes pour une gouvernance raisonnable que nous présentons dans cette section.

1.3.1 Mise en place des fondements d'un régime de gouvernement d'entreprise efficace

«Le régime de gouvernement d'entreprise devrait concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, être compatible avec l'Etat de droit et clairement définir la répartition des compétences entre les instances chargées de la surveillance, de la réglementation et de

l'application des textes.» (OCDE, 2004 :17). En effet, il convient de mettre en place un cadre juridique, réglementaire et institutionnel approprié et efficace pour établir un régime de gouvernement d'entreprise efficace et sur lequel l'ensemble des intervenants sur le marché puissent s'appuyer.

1.3.2 Droit des actionnaires et principales fonctions des détenteurs du capital

L'OCDE (2004), stipule qu'un régime de gouvernement d'entreprise doit protéger les droits des actionnaires et faciliter leur exercice. Ce principe revient à la définition des droits les plus élémentaires des actionnaires au sein du gouvernement d'entreprise à savoir : le droit de participer et de voter aux assemblées générales des actionnaires ; d'élire et de révoquer les administrateurs ; entre autres.

Les actionnaires doivent pouvoir faire entendre leur opinion sur les grandes décisions relevant du gouvernement d'entreprise comme par exemple, sur la politique de rémunération des administrateurs et des principaux dirigeants.

1.3.3 Traitement équitable des actionnaires

Le traitement équitable des actionnaires renvoie à l'application du principe de respect des droits des actionnaires. Selon le code de bonne conduite de l'OCDE (2004) un régime de gouvernement d'entreprise doit assurer un traitement équitable de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers. Tout actionnaire doit avoir la possibilité d'obtenir la réparation effective de toute violation de ses droits. Dans ce cadre, la société veille à ce que tous les moyens et les informations permettant aux actionnaires d'exercer leurs droits soient disponibles. Elle rend également disponible avant toute réunion et dans les délais raisonnables non seulement les informations légales mais aussi toutes celles qui sont utiles pour faciliter la compréhension par l'actionnaire des décisions soumises à son vote lors des assemblées générales. Enfin, la société doit veiller à la diffusion à temps opportun d'informations exactes sur tous les sujets significatifs notamment la situation financière, les résultats, l'actionnariat (ISA, 2011).

1.3.4 Rôle des différentes parties prenantes dans le gouvernement d'entreprise

La compétitivité de l'entreprise et les bons résultats qu'elle obtient, sont le fruit de tout un éventail de personnes qui apportent des ressources à l'entreprise parmi lesquelles les

investisseurs, les salariés, les créanciers et les fournisseurs. Le régime de gouvernement d'entreprise doit intégrer l'idée que reconnaître les intérêts des parties prenantes et leur contribution à la réussite à long terme de la société est dans l'intérêt même de cette dernière.

De ce fait, l'OCDE (2004) préconise que « le régime de gouvernement d'entreprise doit reconnaître les droits des différentes parties prenantes à la vie d'une société tels qu'ils sont définis par le droit en vigueur ou par des accords mutuels, et encourager une coopération active entre les sociétés et les différentes parties prenantes pour créer de la richesse et des emplois et assurer la pérennité des entreprises financièrement saines.» Ainsi, l'attention portée aux différentes parties prenantes de l'entreprise concerne les points suivants :

- le cadre juridique des relations avec les parties prenantes : Il s'agit des droits accordés aux parties prenantes. Un régime de GE doit reconnaître les droits des différentes parties prenantes à la vie d'une société tels qu'ils sont définis par le droit en vigueur ou par des accords mutuels. Les droits établis des différentes parties prenantes, dont la loi prévoit la protection ou qui sont établis sur la base d'accords mutuels, doivent être respectés. Dans ce cadre, ces parties doivent en cas de violation de leurs droits obtenir la réparation nécessaire;
- la représentation des salariés dans les conseils d'entreprises : la participation des salariés permet d'obtenir une croissance et un développement considérable de l'entreprise, ce qui leur donne ainsi que les autres parties prenantes le droit d'avoir de façon régulière des informations pertinentes et fiables. Ils doivent aussi pouvoir faire librement parvenir au CA leurs inquiétudes concernant d'éventuelles pratiques illicites ou contraires à l'éthique ;
- et les droits des créanciers : en cas de liquidation judiciaire, le régime du GE doit prévoir un dispositif efficace pour préserver les droits des créanciers.

1.3.5 Transparence et diffusion de l'information

Pour Vincent et Legout (2009 : 20), la transparence de l'information sur les sociétés, condition nécessaire d'un contrôle efficace de la gestion, est essentielle afin de permettre aux actionnaires de prendre les décisions nécessaires dans l'intérêt social.

1.3.6 Responsabilité du conseil d'administration

Une bonne gouvernance d'entreprise doit assurer le pilotage stratégique de l'entreprise et la surveillance effective de la gestion par le conseil d'administration. Ce dernier doit nommer et surveiller le dirigeant, contrôler la stratégie et examiner les risques et le système de contrôle. Ainsi, il doit assurer sa responsabilité et sa loyauté vis-à-vis de la société et de ses actionnaires (Quiry & al, 2010 :961).

1.4 Etendue des directives en matière de gouvernance

La gouvernance d'entreprise relève en premier lieu de la responsabilité du conseil d'administration. Le rôle des actionnaires et autres investisseurs consiste à nommer les administrateurs et à s'assurer que la structure de gérance en place est pertinente. Elle est dictée par le droit des sociétés qui pose les règles générales de transparence et de bonne gestion dans les organisations. Ce droit coexiste avec des rapports ou codes de bonne conduite, lesquels prévoient des recommandations spécifiques. Ces codes convergent autour de quelques thèmes forts :

- la publication des résultats financiers et résultats d'exploitation ;
- la publication des objectifs de l'entreprise ;
- l'organisation et le fonctionnement du conseil d'administration ;
- les comités du conseil d'administration.

1.4.1 La publication des résultats financiers et résultats d'exploitation

Selon le guide des bonnes pratiques des nations unies (2006), l'une des principales responsabilités du conseil d'administration est de veiller à la publication des informations de qualité sur les résultats financiers et les résultats d'exploitation. Presque tous les codes, dont les Principes de l'OCDE, ceux de l'ICGN, les Lignes directrices de la CACG, le rapport Cadbury et le deuxième rapport King, soulignent cette importance. En effet, ils exigent expressément que le conseil d'administration informe les actionnaires et les autres parties intéressées afin qu'ils puissent bien comprendre la nature des activités de l'entreprise, sa situation au moment de la publication des informations et son plan d'expansion pour l'avenir. Pour garantir la qualité de ces informations financières, il incombe d'éclairer sur les responsabilités du conseil d'administration concernant la communication de ces informations et également la publication par l'entreprise d'informations détaillées.

1.4.1.1 La communication sur la responsabilité du conseil d'administration

Lorsque le conseil d'administration supervise le processus d'établissement des états financiers, il convient de donner une description des obligations incombant à ce dernier. En effet, il est généralement admis que le conseil d'administration doit faire rapport sur les résultats financiers et d'exploitation de l'entreprise. Presque tous les codes de gouvernance d'entreprise décrivent la responsabilité fondamentale incombant au conseil d'administration, à savoir examiner les états financiers, les approuver, puis les soumettre aux actionnaires.

Lorsque les obligations du conseil d'administration en ce domaine sont clairement énoncées, les actionnaires et les autres parties intéressées peuvent y trouver une raison supplémentaire de croire que les états financiers représentent exactement la situation de l'entreprise.

1.4.1.2 La publication des informations détaillées sur les opérations avec des parties apparentes

Il est demandé au conseil d'administration de donner les informations portant sur les opérations importantes entre parties apparentées et toutes relations d'apparentement lorsqu'il existe un contrôle ; nature, type de composition des opérations réalisées entre parties apparentées. Toutes ces dispositions permettent ainsi aux actionnaires et autres parties intéressées de recevoir une information qui les aide à déterminer si les dirigeants exploitent l'entreprise en veillant aux intérêts de tous les actionnaires et des parties prenantes. La mise en application de ces dispositions correspond aux meilleures pratiques comme le souligne la conférence des nations unies dans son guide de bonnes pratiques (2006 : 5).

1.4.2 La publication des objectifs de l'entreprise

Les objectifs de l'entreprise relèvent de deux grandes catégories : la première est celle des objectifs commerciaux et la seconde, beaucoup plus fondamentale, est celle des objectifs de gouvernance. Cependant, de nombreux codes inscrivent désormais les objectifs sociaux, environnementaux et économiques au cœur des objectifs de l'entreprise. En particulier, les codes soulignent la nécessité pour les entreprises de tenir compte des intérêts de diverses parties intéressées, afin de contribuer à la pérennité de l'entreprise.

1.4.3 Organisation et fonctionnement du conseil d'administration

Dans de nombreux systèmes de gouvernance d'entreprise, le conseil d'administration représente l'organe de décision le plus élevé dans une entreprise. En conséquence, le conseil exerce une influence considérable sur la manière dont agissent les entreprises (Bournois & al ,2007).

Le conseil d'administration, organe suprême de décision dans une entreprise, a entre autres la charge de nommer les dirigeants (le PDG), de choisir leurs contrats de rémunération et de décider de leur remplacement (Palomino, 2011 :51). Il convient donc d'analyser la composition et le fonctionnement des conseils d'administration.

1.4.3.1 La composition du conseil

Le rapport BOUTON rappelle une évidence, mais qui n'est pas toujours mise en pratique par beaucoup de conseils. « La première qualité d'un conseil d'administration se trouve dans sa composition : des administrateurs bien entendu intègres, comprenant correctement le fonctionnement de l'entreprise, soucieux de l'intérêt de tous les actionnaires, s'impliquant suffisamment dans la définition de la stratégie et dans les délibérations pour participer effectivement à ses décisions, qui sont collégiales, pour ensuite les soutenir valablement.»

Pour les auteurs Richard et Mielliet (2003), un conseil doit ainsi être un savant dosage de compétence, d'expérience et d'indépendance au service de l'intérêt de la société et de ses actionnaires.

Dans la législation française, dans une société anonyme, le conseil d'administration est composé d'au moins trois membres et dix-huit au maximum. Dans la zone OHADA, l'article 416 de l'Acte Uniforme au Droit des Sociétés Commerciales et Groupement d'intérêt économique (AUDSCGIE) stipule que « la société anonyme peut être administrée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins et de douze membres au plus».

Cependant ce nombre peut être revu à la hausse comme le stipule l'article 418 du même acte «en cas de fusion avec une ou plusieurs sociétés, ce nombre peut être porté à un maximum de vingt-quatre» (OHADA, 2008 : 454).

Les bonnes pratiques en matière de gouvernance d'entreprise préconisent la présence d'administrateurs externes au sein du conseil d'administration. A cet effet, ce dernier doit comporter des administrateurs externes qui sont capables d'une part, d'accomplir leurs fonctions indépendamment du dirigeant et d'autre part, de contrôler les actionnaires et la firme (Igalens & al, 2009 :55).

1.4.3.2 Présence de membres indépendants au sein du conseil d'administration

La présence de membres indépendants au sein du conseil d'administration permet de garantir une efficacité du contrôle qu'exercent les administrateurs sur les dirigeants dans le gouvernement d'entreprise. Pour Fama et Jensen (1983a et 1983b)³, il est fondamental que les pouvoirs de décision et de contrôle ne soient pas concentrés entre les mêmes mains, ce qui suppose alors la présence d'administrateurs externes à l'entreprise (Fama, 1980).

« Un administrateur est indépendant de la direction de la société lorsqu'il n'entretient aucune relation de quelque nature que ce soit avec la société ou son groupe qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement. » (Richard et Miellet, 2003 : 17).

En effet, Palomino (2011) précise que pour qu'un administrateur soit qualifié d'indépendant, il doit remplir des critères spécifiques. Il définit ainsi, ces six critères suivants :

- ne pas être salarié ou mandataire social de la société, ou administrateur de la société mère ou d'une société qu'elle consolide et ne pas l'avoir été au cours des cinq années précédentes ;
- ne pas être mandataire social d'une société dans laquelle l'entreprise détient directement ou indirectement un mandat d'administrateur ou un salarié désigné en tant que tel ou un mandataire social (actuel ou l'ayant été depuis moins de cinq ans) détient un mandat d'administrateur ;
- ne pas être client, fournisseur, banquier d'affaire, banquier de financement significatif de la société ou de son groupe, ou pour lequel la société ou son groupe représente une part significative de l'activité ;
- ne pas avoir de lien familial proche avec un mandataire social ;
- ne pas avoir été auditeur de l'entreprise au cours des cinq années précédentes ;
- ne pas être administrateur de l'entreprise depuis plus de douze ans.

³ Cité par Franck BANCEL « La gouvernance des entreprises », 1997 :22

Cependant, l'auteur précise que si ces critères apparaissent raisonnables et vont dans le sens d'une plus grande indépendance des conseils d'administration, le principal problème est qu'ils ne sont pas toujours appliqués. Le rapport Vienot II quant à lui, préconise que la présence d'administrateurs indépendants au sein du conseil d'administration soit d'au moins un tiers dans le conseil d'administration.

1.4.3.3 Le cumul des mandats

La durée de chaque mandat des administrateurs est assez variable d'une entreprise à l'autre et parfois même au sein du conseil d'administration : entre trois (3) et six (6) ans (Bertin-Mouro et Lapôte, 2003 :25). Le rapport Vienot 2 quant à lui préconise des mandats de quatre (4) ans au maximum, renouvelables sans limite. L'AMF (2008), recommande aux sociétés de préciser dans quel cadre leurs administrateurs exercent leurs autres mandats.

1.4.3.4 Le rôle du conseil d'administration

Selon le rapport Vienot I, le conseil d'administration remplit une quadruple mission : il définit la stratégie de l'entreprise, désigne les mandataires sociaux chargés de gérer celle-ci dans le cadre de cette stratégie, contrôle la gestion et, enfin, veille à la qualité de l'information fournie aux actionnaires ainsi qu'aux marchés à travers les comptes ou à l'occasion d'opérations importantes.

Le code de gouvernement d'entreprise de l'AFEP précise que « [...] le conseil d'administration représente l'ensemble des actionnaires. Il répond collectivement de l'exercice de ses missions devant l'assemblée générale envers laquelle il assume légalement les responsabilités essentielles : il convoque et fixe l'ordre du jour de l'assemblée, nomme et révoque le président, le directeur général, les directeurs généraux délégués chargés de la direction de l'entreprise, contrôle leur gestion, arrête les comptes annuels soumis à l'approbation de l'assemblée et rend compte de son activité dans le rapport annuel».

1.4.3.5 La tenue des réunions du conseil

La tenue des réunions du conseil constitue une obligation légale. En effet, elle représente une étape satisfaisante et productive du cycle de gouvernance.

Selon la Community Literacy of Ontario, pour être efficaces, ces réunions doivent :

- être dotées d'un objectif ;
- être annoncées avec suffisamment d'avance et s'accompagner des documents appropriés pour que les administrateurs puissent s'y préparer ;
- être dirigées adéquatement par le président ;
- suivre les procédures appropriées et respecter le temps d'intervention des administrateurs ;
- s'accompagner de documents de soutien tels que des rapports, un ordre du jour et procès-verbaux rédigés clairement ;
- être menées dans le respect des participants et de leurs interventions ;
- comprendre une plage horaire consacrée aux relations sociales et au réseautage ;
- produire des résultats ou des mesures de suivi ;
- être documentées dans un procès-verbal.

Selon Carter McNamara⁴, auteur et formateur chevronné en administration des organismes sans but lucratif, la mauvaise gestion de l'horaire, la participation insuffisante des administrateurs et le manque de temps pour consulter les documents de soutien au préalable expliquent le plus souvent la faible productivité des réunions.

1.4.3.6 Règlement intérieur

Le règlement intérieur du conseil d'administration précise les obligations des administrateurs, la composition, la mission et le fonctionnement du conseil et des comités, les rôles et pouvoirs du président et du directeur général. Dans le cadre de son rapport sur la gouvernance d'entreprise (2008 : 22), l'AMF relève le fait que le règlement intérieur des sociétés doit faire l'objet d'une publication intégrale, soit dans le rapport de gestion, soit dans une annexe de leur document de référence.

1.4.4 Organisation et fonctionnement des comités spécialisés

Pour remplir certaines fonctions essentielles dévolues aux Conseils d'Administration, les différents rapports sur le gouvernement d'entreprise insistent sur l'importance du rôle des comités spécialisés. Ceux-ci sont en charge de préparer les réunions de conseil, proposer des

⁴ Cité par Community literacy of Ontario, www.nald.ca/literacybasics/francais/boardgov/meetings

décisions et en faciliter le fonctionnement. D'après Igalens & al (2009), ces comités sont généralement :

1.4.4.1 Le comité d'audit

Le comité d'audit a pour principale mission de réaliser une étude approfondie des comptes semestriels et annuels de l'entreprise. Il veille au respect des obligations légales, s'assure du bon fonctionnement de la qualité du contrôle interne. Il examine et suit l'indépendance des commissaires aux comptes et des auditeurs internes. Selon Coopers & al (2000), « le comité d'audit occupe une position privilégiée : il a les pouvoirs nécessaires pour interroger la direction sur la façon dont elle assume le suivi des recommandations ». A cet effet, les vérificateurs externes devront s'adresser à ce comité qui aura l'autonomie d'action pour remplir leurs responsabilités, notamment vis-à-vis de la direction générale (Turba, 2007 : 87).

1.4.4.2 Le comité des rémunérations

Ce comité est principalement chargé de définir les rémunérations des dirigeants de l'entreprise et de proposer les rémunérations des mandataires sociaux (Bertin-Mouro et Lapôte, 2003 : 53).

1.4.4.3 Le comité des nominations

Le comité des nominations choisit les nouveaux membres du conseil dont la nomination devra être ratifiée par le conseil et, au final, par l'assemblée générale des actionnaires. Il est en outre aujourd'hui également chargé de débattre de la qualification «d'administrateurs indépendants» (Bertin-Mouro et Lapôte, 2003 : 53).

1.4.4.4 Le comité financier et gestion des risques

Il exerce un contrôle supplémentaire sur les engagements importants. Il s'assure de la cohérence des budgets d'investissements par rapport aux plans opérationnels (IFACI & al, 2005 : 280).

1.4.4.5 Le comité de gouvernance d'entreprise

Le comité de gouvernance d'entreprise a pour rôle principal la définition des bonnes pratiques en matière de gouvernance d'entreprise. Il formule des propositions au conseil d'administration, en vue de toute nomination des membres du conseil d'administration, de son président et de son vice-président. Il publie dans le rapport annuel, des pratiques de l'entreprise en matière de gouvernance (Igalens & al, 2009 : 15).

1.4.4.6 Le comité d'éthique

Il est indépendant de la hiérarchie et cherche à agir en parfaite harmonie avec l'ensemble des collaborateurs de l'entreprise. Il agit selon des règles et des valeurs précises. Il approuve et surveille les valeurs éthiques. Il protège l'environnement, l'équité, l'intégrité, etc. Le comité d'éthique examine la stratégie de la société en matière de responsabilité d'entreprise (Charpentier, 2007 :111).

1.4.4.7 Le comité de la planification

Il est chargé de revoir le plan stratégique et discute de l'atteinte des résultats avec le conseil d'administration (Charpentier, 2007 : 111).

Un bon gouvernement d'entreprise est l'une des clés de réussite de l'organisation. Cependant, la seule amélioration des bonnes pratiques en matière de gouvernance ne peut régler tous les problèmes organisationnels au sein de la société. Il doit comporter un bon mécanisme de gouvernance de l'entreprise qui apporte des solutions pour limiter les conflits d'intérêts au sein de l'organisation. C'est dans cette optique que pour une bonne gouvernance d'entreprise, il faut la contribution de tous les acteurs de l'entreprise (Jacquillat & al, 2003 : 2). Ce qui devrait favoriser la transparence de l'information économique et financière des entreprises, faciliter le suivi et le contrôle de leurs décisions. Ainsi, depuis 1999 l'IIA a fait figurer la gouvernance d'entreprise parmi les objectifs de l'audit interne qui constitue un des mécanismes internes. Il est donc opportun de cerner les caractéristiques de cette fonction qui se veut comme dispositif de mise sous contrôle de l'organisation et d'aide au management.

Chapitre 2 : Audit interne

Le gouvernement d'entreprise régit les relations entre le dirigeant, ses actionnaires et son conseil d'administration, en mettant en œuvre des principes de responsabilité et d'intégrité, de transparence, d'indépendance du conseil et de respect des droits des actionnaires. Le conseil d'administration, organe collégial doit pouvoir établir un jugement indépendant de la direction de l'entreprise, grâce à une bonne information émanant notamment des comités spécialisés. Ces comités, dont notamment le comité d'audit, ont une responsabilité bien précise de surveillance et de contrôle. L'un des moyens d'atteindre ces objectifs est d'instaurer une fonction d'audit interne. Sa présence au sein des entreprises est plus que légitimée par les lois comme par exemple la Sarbanes-Oxley Act et la Loi sur la Sécurité Financière qui imposent aux entreprises l'existence d'une fonction d'audit interne.

Dans ce chapitre, notre objectif est de voir l'importance de l'audit interne au sein de l'organisation. Ensuite de relever les aspects et les critères qui nous permettent d'apprécier l'efficacité et la qualité de ce service. Enfin, ses différents rattachements hiérarchiques et son utilité comme mécanisme de gouvernement d'entreprise.

2.1 Définition et objectifs de l'audit interne

Fonction récente et évolutive, l'audit interne a vu se succéder plusieurs définitions avant que la notion ne soit stabilisée. Cependant, quelle est celle qui a été retenue ?

2.1.1 Définition de l'audit interne

Pour l'institut français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), chapitre français de l'IIA, «L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité». Il s'agit là, de la traduction de la définition de l'IIA datant de juin 1999 et révisée en janvier 2011.

«Cette fonction est dictée par les nouvelles dimensions qu'a prises l'entreprise dans son environnement en perpétuelle transformation et donne déjà une implication plus importante de l'auditeur interne dans le processus de management des entreprises.

L'auditeur interne n'est plus perçu comme un contrôleur mais un partenaire ayant un rôle objectif et une action indépendante qui aide à atteindre les objectifs tracés et à maîtriser les risques qui peuvent menacer la pérennité et la croissance de l'entreprise», a indiqué M. Amor Souiden, président de l'UFAI.

2.1.2 Objectifs de l'audit interne

L'audit interne, quel que soit le référentiel d'audit, permet de répondre à cinq objectifs :

- vérifier la conformité aux exigences du ou des référentiel(s) de l'entreprise (normes, textes réglementaires, cahiers des charges, spécifications clients, etc.) ;
- vérifier que les dispositions organisationnelles (processus) et opérationnelles (procédures, instructions, etc.) sont établies, connues, comprises et appliquées ;
- vérifier l'efficacité du domaine audité, c'est-à-dire son aptitude à atteindre les objectifs ;
- identifier des pistes d'amélioration et des recommandations pour conduire l'entreprise vers le progrès ;
- conforter les bonnes pratiques observées pour encourager les équipes et capitaliser ces pratiques dans l'entreprise.

2.2 L'efficacité et la qualité de l'audit interne

En termes d'efficacité, l'audit interne a une obligation de moyens et non de résultat, mais cette obligation de moyens sera comprise et acceptée si le service est bien intégré, ce qui conduit à ce que les conditions culturelles et matérielles soient réunies. Ainsi, Renard (2010 : 443) énumère les composants de ces conditions.

- conditions culturelles :
 - une sensibilisation au contrôle interne ;
 - une culture d'audit ;
 - une bonne image de l'audit interne.
- conditions matérielles :
 - des objectifs précis à savoir l'existence d'un plan d'audit illustrant de façon précise les objectifs généraux de l'audit ;

- une méthodologie rigoureuse incluant une démarche méthodologique avec une répartition des tâches précisées ;
- un bon plan de communication qui permet à l'auditeur interne de bien connaître ses clients et leurs attentes, de mieux informer sur ses possibilités et ses limites ;
- un professionnalisme reconnu, le professionnalisme des auditeurs joue un rôle important dans cette recherche d'efficacité.

Ainsi pour contribuer à l'efficacité de l'audit interne, l'auditeur interne est amené à faire des observations pertinentes, des recommandations constructives et précises. Il doit connaître et appliquer rigoureusement les normes professionnelles.

La qualité de l'audit interne se mesure suivant les quatre déterminants que sont :

- la compétence ;
- la performance ;
- l'objectivité et l'indépendance.

2.2.1 Compétence

La compétence est l'un des principes fondamentaux du code de déontologie de l'Institut. Ce principe veut que les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux. Et comme il ne peut avoir conseil sans compétences, les normes 1210, 1210.A1, 1210.A2, 1210.A3 et 1210.C1, relatives à la compétence relèvent l'importance de ce principe. Celui-ci permet de maintenir la confiance placée en l'audit interne pour donner une assurance raisonnable sur tous les processus de l'organisation. En effet, selon l'interprétation de la norme 1210, les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences sont une expression générique. Elle est utilisée pour décrire la capacité professionnelle dont les auditeurs internes doivent disposer pour pouvoir exercer efficacement leurs responsabilités professionnelles. C'est pour cela que les auditeurs internes sont encouragés à obtenir des certifications professionnelles appropriées afin de démontrer leurs compétences.

2.2.2 Performance

La performance vient compléter la compétence et le professionnalisme de l'audit interne dans le processus de gouvernance d'entreprise. Elle se rapporte essentiellement aux documents de travail de l'auditeur et aux rapports émis quant à leur quantité et à leur qualité, ainsi que le champ d'activité de l'audit interne. Selon Bertin (2007 : 180) «pour produire un rapport de qualité, l'auditeur interne doit suivre les différentes phases :

- la prise de connaissance qui permet à l'auditeur d'avoir une vision globale de l'activité ou de la fonction à auditer, d'élaborer le plan général d'audit et le programme de travail ;
- une appréciation du contrôle interne qui consiste à porter un jugement sur la qualité de l'organisation de l'entreprise ;
- une phase d'exécution ;
- une phase de conclusion avec l'élaboration d'un rapport ;
- une phase de suivi des recommandations».

2.2.3 Objectivité et indépendance

L'indépendance est un déterminant important qui façonne le professionnalisme de la fonction d'audit interne. Dans ce cadre les normes professionnelles de l'IIA (normes 1110, 1110 A1 et 1120) précisent clairement que les auditeurs doivent être indépendants des activités qu'ils audient. Selon l'interprétation donnée par l'IFACI à la norme 1110, l'indépendance au sein de l'organisation est atteinte lorsque le responsable de l'audit interne rapporte fonctionnellement au conseil. Les relations fonctionnelles impliquent, par exemple, que le conseil :

- approuve la charte d'audit interne ;
- approuve le plan d'audit interne fondé sur l'approche par les risques ;
- soit destinataire des informations adressées par le responsable d'audit relatives à la réalisation du plan d'audit ou de tout autre sujet afférent à l'audit interne ;
- approuve les décisions liées à la nomination et à la révocation du responsable de l'audit interne ;
- demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne.

L'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux, menés sans compromis. L'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes. Ainsi, l'auditeur doit développer cette qualité d'objectivité individuelle pour éviter tout conflit d'intérêt susceptible d'entamer la confiance en l'auditeur interne, au service d'audit interne et en la profession. En effet, un conflit d'intérêt peut compromettre la capacité d'un individu à conduire ses activités et exercer ses responsabilités de manière objective.

Au-delà de tous ces différents aspects évoqués, il existe les outils de mesure comme les indicateurs qui permettent au responsable de l'audit interne d'apprécier l'efficacité et la qualité du service. Les indicateurs sont un moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc d'amélioration de l'efficacité, ce qui suppose l'élaboration d'un tableau de bord comportant ces indicateurs permettant de suivre en permanence l'activité. C'est ainsi que Renard (2010 : 441) propose une série d'indicateurs qu'il regroupe en trois grandes catégories qui permettent d'apprécier l'évolution de l'efficacité et de pouvoir l'améliorer.

Le tableau ci-dessous présente les indicateurs développés par Renard.

Tableau n°1: Liste d'indicateurs de mesure de l'efficacité et de la qualité du service d'audit interne

INDICATEURS D'ACTIVITES	INDICATEURS DE QUALITE	INDICATEURS DE COÛTS
Nombre de missions réalisées	Nombre de missions imprévues	Dépenses du service
Nombre de missions figurant au plan	Nombre de missions	Nombre d'auditeurs
Nombre de jours d'audit	Recommandations réalisées	Dépenses du service
Nombre de missions	Recommandations acceptées	Nombre de jours de missions

Source : Renard (2010 : 441-443).

- ❖ les indicateurs d'activité : mesurent la réalisation du plan et surtout les résultats d'améliorations apportées dans ce domaine, ainsi que la durée moyenne des missions d'audit ;
- ❖ les indicateurs de qualité : ils permettent de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit, ils servent également à se faire une idée sur l'appréciation des recommandations par les audités ;

- ❖ les indicateurs de coûts : ils permettent de comparer l'évolution du budget et l'évolution des effectifs, et également une comparaison aux coûts du marché.

Le positionnement hiérarchique est le meilleur indicateur pour apprécier le rôle et l'importance et par conséquent le pouvoir ou l'influence de l'audit interne dans une entreprise. Dans cette section, nous présentons les différents types de rattachement de la fonction d'audit interne.

2.3 Les rattachements hiérarchiques de la fonction d'audit interne

Le rattachement hiérarchique est le meilleur indicateur pour apprécier le rôle et l'importance et par conséquent le pouvoir ou l'influence de l'audit interne dans une entreprise. Celui-ci est prévu par la norme 1110 et par la modalité pratique d'application (MPA) 1110 – 1 (IIA). Nous distinguons trois types de rattachement à savoir :

- le rattachement à la direction générale ;
- le rattachement au conseil d'administration et/ou au comité d'audit ;
- le rattachement à une direction opérationnelle.

2.3.1 Rattachement à la direction générale

La direction d'audit interne peut être rattachée à la direction générale. L'intérêt de ce rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information, diffusée de l'audit interne vers la direction générale, et dans la réactivité des prises de décision. Pour Renard (2006), un tel rattachement permet aux auditeurs internes « d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques».

L'inconvénient de ce type de rattachement est de sous-entendre que le service d'audit interne est le gendarme de la direction. Il a pour effet de ne pas bien rendre compte de son rôle véritable dans le processus de management des risques, de production et d'élaboration de l'information financière et non financière.

2.3.2 Rattachement au conseil d'administration et/ou au comité d'audit

La direction d'audit interne peut être hiérarchiquement rattachée au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein. Dans le cadre d'une bonne gouvernance, le rattachement au conseil d'administration permet justement de réduire l'asymétrie de l'information pouvant exister entre les dirigeants et les représentants des actionnaires (le conseil d'administration). Il ne s'agit pas de priver la direction générale d'un outil de management, mais de doter le conseil d'administration d'un outil d'identification et d'évaluation des risques. Ce dernier devra en faire état dans un rapport comme l'exige la loi sur la LSF, joint au rapport de gestion. Le champ d'application de l'auditeur interne ne change pas, puisqu'il exerce son art sur les activités financières et non financières (COSO II). Le rattachement de la direction de l'audit interne au conseil d'administration ou au comité d'audit semble de nature à apaiser les tensions qui auraient pu apparaître entre l'auditeur externe et le dirigeant dans une relation d'agence pure. Il instaurerait ainsi un climat de confiance entre les principaux acteurs de la gouvernance.

2.3.3 Rattachement à une direction opérationnelle

Cette dernière solution, de loin la moins intéressante, place le service d'audit interne sous l'autorité d'une direction opérationnelle, généralement la direction administrative et financière. Ce positionnement situe l'audit interne à un niveau moins élevé que les directions opérationnelles, ce qui peut indubitablement nuire à son efficacité, tant sur le plan national qu'international, lorsqu'il doit se déplacer dans des filiales notamment. Mais il ne faut pas perdre de vue que ce rattachement présente, malgré tout, l'avantage d'un meilleur suivi technique du département ou du service d'audit interne.

En définitive, les trois types de rattachement présentent aussi bien des avantages que des inconvénients. Et c'est ce que met en évidence cette étude réalisée par le contributeur (2006), visant à connaître le sentiment des auditeurs internes sur le rattachement leur paraissant le plus efficace. Sur un échantillon de trente-huit (38) entreprises, le constat est que 34% des auditeurs internes sont rattachés à la direction générale, 29% sont hiérarchiquement rattachés au PDG, et 18% à la direction administrative et financière. Et toujours sur cet échantillon sont ensuite évoqués la direction Organisation, le secrétariat général, le comité d'audit et le président du conseil d'administration.

Pour plus de 65% d'auditeurs internes interrogés, leur rattachement à la direction générale (34,21%) ou au PDG (28,95%) est une bonne chose pour la fiabilité de l'information. Seuls 18% pensent le contraire. La mondialisation des économies, les besoins de financement des entreprises et les principes de bonne gouvernance semblent militer en faveur d'un rattachement du service d'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit. Le tableau ci-dessous résume les résultats de l'enquête réalisée par le contributeur (2006).

Tableau n°2: Rattachement hiérarchique des auditeurs internes

Rattachement hiérarchique	Effectifs	%
Au président du conseil d'administration	1	2,63
Au PDG	11	28,95
A la direction générale	13	34,21
A la direction générale adjointe en charge de la finance et de l'audit	1	2,63
Au secrétariat général	1	2,63
A la direction du contrôle général de la planification	1	2,63
A la direction administrative et financière	7	18,43
Au comité d'audit	1	2,63
A la direction Organisation	1	2,63
Autres	1	2,63
Total	38	100

Source : Ahouangansi (2010 : 31).

L'IFA et l'IFACI recommandent :

- ✓ que l'audit interne soit clairement rattaché hiérarchiquement à la direction générale ;
- ✓ que des relations étroites et régulières soient établies avec le comité d'audit ;
- ✓ que les relations entre, d'une part l'audit interne, d'autre part la direction générale et le comité d'audit, soient précisément identifiées : périodicité, procédures mises en œuvre, mode de présentation et de synthèse des constats de l'audit interne, modalités de suivi des recommandations.

La fonction d'audit interne est un maillon essentiel dans le management des entreprises. De par son rattachement hiérarchique, et parce qu'elle couvre toutes les activités de l'entreprise, la fonction d'audit interne contribue au progrès de l'organisation. Aussi, pour que l'audit interne reste crédible auprès des organes dirigeants, les auditeurs internes doivent disposer de : la compétence, la performance, l'objectivité et l'indépendance. Dans la mesure où dans le processus de gouvernement d'entreprise, le conseil d'administration doit clairement définir et faire respecter les chaînes de responsabilités, il doit veiller à ce que la direction générale exerce une supervision convenable. Selon Ammar (2007) l'un des moyens d'atteindre ces objectifs consiste à instaurer un système d'audit interne placé sous la responsabilité directe du conseil d'administration. Cette fonction se veut par sa valeur ajoutée.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : Rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise

Suite aux différents mouvements législatifs (LSF, SOX, etc.), l'intérêt accordé à l'audit interne s'accroît de plus en plus.

En règle générale, l'audit interne joue un triple rôle en matière de gouvernance d'entreprise :

- disposition de mise sous contrôle de l'organisation, il est donc partie prenante ;
- juge ;
- conseiller.

Selon l'IIA (2006), en tant que juge et conseiller, il doit fournir des évaluations indépendantes objectives sur la pertinence et l'efficacité de la structure et des mécanismes de gouvernance. Il doit agir en tant que catalyseur du changement en préconisant des améliorations, afin d'accroître l'efficacité du processus de gouvernance. Le rôle de l'audit interne en matière de gouvernance dépend du degré de maturité de la structure et du processus de gouvernance de l'entreprise.

3.1 Audit interne un mécanisme de gouvernement d'entreprise

L'audit interne peut s'inscrire comme dispositif de gouvernance d'entreprise. C'est dans cette perspective que la définition de l'autorité professionnelle que représente l'IFACI, traduit le fait que la fonction d'audit interne doit contribuer à la création de performance (créer de la valeur ajoutée). Et Bertin (2007) de préciser que la définition de l'audit interne et l'appréhension de son périmètre d'action permettent de percevoir cette fonction comme un mécanisme de gouvernance de l'entreprise.

En effet, l'audit interne joue désormais un rôle majeur dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Selon les nouveaux standards de l'IIA, l'audit interne doit pouvoir formuler des recommandations appropriées afin de garantir :

- la promotion d'une éthique et de valeurs adaptées à l'organisation ;
- la gestion efficace du management ;
- une communication pertinente des risques et des contrôles ;
- la coordination efficace des activités.

3.2 Relation entre audit interne et gouvernement d'entreprise

L'analyse des différents systèmes de gouvernement d'entreprise fait apparaître que les dirigeants disposent de plus de pouvoirs que les actionnaires, et qu'ils ont plus accès à l'information stratégique que ces derniers. Les dirigeants peuvent manipuler l'information à leur avantage. Plusieurs théories de la firme peuvent être mobilisées pour comprendre la relation audit interne/gouvernement d'entreprise : la théorie de l'agence, des coûts de transaction, et dans une certaine mesure la théorie de la dépendance envers les ressources.

Dans le cadre de notre étude, nous analyserons les deux premières théories dans cette section.

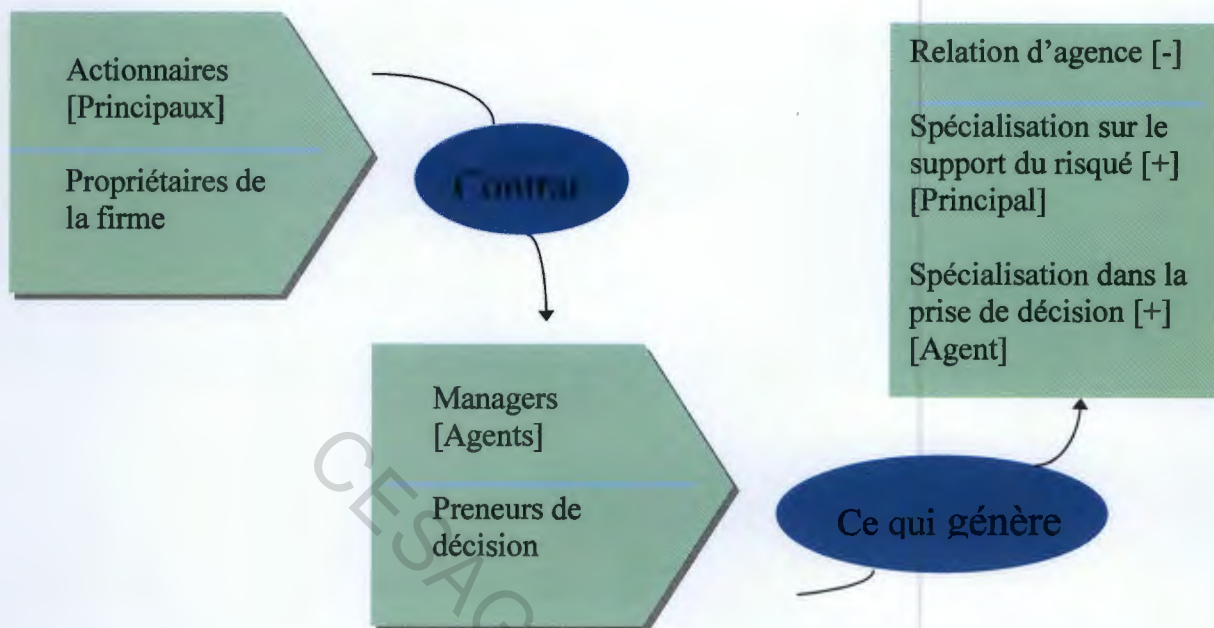
3.2.1 Audit interne, théorie de l'agence et gouvernement d'entreprise

L'on attribue la paternité de la théorie de l'agence à Jensen et Meckling (1976). Ils considèrent que le fonctionnement de l'entreprise résulte d'un processus de résolution de conflits entre les individus par le biais de contrats. En effet, l'entreprise est un nœud de contrats à l'intérieur de laquelle, le mandataire (agent) exerce une activité pour le compte du mandant (principal). Il a pour but de préciser les conditions d'utilisation des fonds et qui implique la délégation d'un droit de décision (autorité) à l'agent. On parle alors de relation d'agence. Pour Jensen et Meckling, cette dimension contractuelle est porteuse, au sein de l'entreprise, de conflits d'intérêt qui sont facteurs de coût. Les coûts d'agence sont : les coûts de contrôle supportés par le principal ; les dépenses en garanties de la part de l'agent ; les pertes liées aux désalignements des incitations. Ces conflits entre les différentes parties prenantes du gouvernement d'entreprise ont pour cause les asymétries d'information et les coûts de contrôle. L'audit externe apparaît, dans ce cadre, comme le mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent (dirigeant), plus enclin à faire supporter au principal des coûts d'agence et à ne pas respecter toutes ses obligations contractuelles.

L'audit interne, émanation de la direction générale, n'a pas été considéré par la théorie de l'agence comme un mécanisme de surveillance au sein de la relation d'agence. Mais, depuis quelques années, les nombreux développements sur la gouvernance d'entreprise (Charreaux, 1997 ; 2000) tendent à intégrer l'audit interne comme mécanisme de gouvernance de l'entreprise (Ebondo, 2006).

La figure ci-dessous explicite la relation d'agence entre les actionnaires et les dirigeants :

Figure n°2: La relation d'agence entre actionnaires et dirigeants



Source : Saussier (2010 :52).

3.2.2 Audit interne, théorie des coûts et gouvernement d'entreprise

Selon la théorie des coûts de transaction (Coase, 1937 ; Williamson, 1975), la supériorité de la firme par rapport au marché s'explique par le fait qu'elle permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction. «D'un point de vue économique, ce qui distingue les entreprises des marchés c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés» (Ebondo et Pigé, 2002 : 53). En effet, les travaux de vérification et de contrôle de conformité aux lois et règlements, selon la théorie des coûts de transaction les faire réaliser par l'auditeur légal engendrerait des honoraires très élevés. C'est la raison pour laquelle, encouragées par les auditeurs légaux, les directions des grandes sociétés ont décidé d'internaliser l'essentiel des activités d'audit légal grâce à la création des services d'audit interne. Pour Ebondo (2004 : 77), l'idée fondamentale fut la suivante : «pour ne pas avoir à verser des honoraires élevés aux auditeurs externes, autour des années trente, les conséquences de la crise de 1929 aidant, il fallait recruter des auditeurs internes pour faire des travaux de vérification et de contrôle de conformité aux lois et règlements, travaux réalisés jusque-là par des auditeurs externes». L'allègement des travaux des auditeurs légaux par les auditeurs internes devrait se traduire par une réduction des coûts de transaction.

3.3 Relations de l'audit interne avec les acteurs du gouvernement d'entreprise

La crise financière de ces dernières années a amené plusieurs organismes internationaux à focaliser leur attention sur la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne de certaines entreprises. Au nombre de ceux-ci (organismes internationaux) l'IFA et l'IFACI ont tenté d'apporter leur contribution en sensibilisant les organes dirigeants, directions et conseils, aux atouts que l'audit interne peut leur apporter dans l'exercice de leurs responsabilités. Et ont défini un cadre de relations entre l'audit interne et les organes dirigeants, autrement dit avec les acteurs de la gouvernance d'entreprise.

3.3.1 Audit interne et conseil d'administration et/ou comité d'audit

L'audit interne apporte sa compétence au conseil, via le comité d'audit, dans sa mission régaliennne de surveillance de la gestion de l'entreprise. Il entretient avec le comité d'audit des relations transparentes et suivies, dans le strict respect de l'autorité et des responsabilités de la direction générale.

L'IFA et l'IFACI (2009 :2) préconisent que le comité d'audit :

- ✓ examine la nécessité de créer un service d'audit interne, lorsqu'il n'en existe pas ;
- ✓ soit informé sur les questions de nomination, d'évaluation, de rémunération ou de remplacement du responsable d'audit interne, selon des modalités propres à chaque organisation et, que dans des situations exceptionnelles (révocation, démission), il soit préalablement consulté ;
- ✓ s'assure que l'audit interne dispose des moyens adéquats pour la réalisation du plan d'audit. Il s'informe notamment de la composition et du professionnalisme de l'équipe d'audit interne et s'assure de l'adéquation des ressources aux missions imparties au service d'audit interne ;
- ✓ puisse demander à la direction générale que l'audit interne réalise des missions spécifiques, notamment celles relatives à des processus de gouvernement d'entreprise.

De son côté, le comité d'audit est l'interlocuteur privilégié de la direction de l'audit interne. Dans le cadre de la gouvernance, en assurant un rôle spécifique sur les sujets d'ordre comptable et financier, l'audit interne facilite les travaux du conseil et/ou du comité. En effet, dans sa mission d'évaluation des systèmes d'identification, de gestion et de suivi des risques, l'audit interne fournit au conseil l'assurance d'informations fiables et de qualité portant sur les

résultats financiers. Les travaux IFA-DFCG (2011), relèvent le fait que l'efficacité de la GE repose sur la qualité des relations entre l'audit interne et le comité d'audit. Ainsi, ils développent ensemble un dialogue permanent fondé notamment sur les principes suivants :

- la confiance,
- la transparence ;
- et la coopération dans le respect des prérogatives de chacun.

3.3.2 Audit interne et direction générale

L'audit interne est un outil de management de la direction générale au service de l'entreprise.

A ce titre, de façon indépendante et objective, il :

- vérifie la mise en œuvre, dans la société et les entités qu'elle contrôle, de la politique définie par ses instances dirigeantes ;
- s'assure de la conformité des opérations vis-à-vis des obligations externes (lois, règlements, recommandations de place) et des instructions internes ;
- évalue, dans le cadre de son plan d'audit, le dispositif de gestion des risques et de contrôle interne.

Ainsi l'IFA et l'IFACI (2009 : 2) recommandent :

- ✓ que l'audit interne ne soit pas limité au seul contrôle nominal de conformité mais qu'il s'assure également :
 - de l'application effective des instructions et des procédures afférentes à l'organisation ;
 - du bon fonctionnement des processus internes de la société, relatifs notamment à la fiabilité des filières de remontées d'information et aux systèmes d'information ;
- ✓ que le cas échéant, il propose les instructions et procédures complémentaires devant être mises en place ;
- ✓ que la direction générale lui donne les moyens d'exercer pleinement ses missions ;
- ✓ qu'en tant que de besoin et au moins une fois par an, le directeur de l'audit interne présente de manière formelle à la direction générale, ses observations sur le fonctionnement du contrôle interne et fasse toute préconisation pour permettre à cette dernière de prendre les décisions aptes à optimiser son efficacité et à assurer une bonne maîtrise des opérations.

De son côté la direction générale doit réunir les conditions nécessaires pour renforcer l'efficacité et la qualité de l'audit interne. La direction générale se doit de recruter un responsable d'audit qui réunit à la fois compétence, performance, objectivité et indépendance. Pour le fonctionnement du service, la direction générale valide le plan d'audit, qui permet ainsi à l'auditeur interne de piloter l'ensemble de ses missions. Elle met également à la disposition de l'audit interne les moyens financiers afin de le doter des meilleurs outils et de jouir d'une équipe d'auditeurs regroupant toutes les qualités requises au bon fonctionnement de ce service.

3.3.3 Audit interne et les acteurs au cœur du dispositif du contrôle interne

De nombreuses fonctions participent au dispositif de contrôle interne : la comptabilité, le contrôle de gestion, le risk management, l'informatique, la conformité, le juridique, les ressources humaines, la performance, la qualité, la sécurité, etc. La mise en place du contrôle est structurée dans l'entreprise selon une distribution à trois ou quatre niveaux. L'émergence de corps de contrôleurs internes met en œuvre des effectifs nombreux.

La question de la bonne coordination de cet ensemble est donc de la plus haute importance. Il appartient à chaque organisation de mettre en place le dispositif le plus approprié à ses objectifs, son contexte, sa culture, ses hommes, pour s'assurer de la cohérence et de l'efficacité du contrôle interne. C'est en cela que l'IFA (Institut Français des Administrateurs) et l'IFACI (2009) à travers leurs travaux conjoints intitulés «Prise de position» ont émis des recommandations aidant les dirigeants dans la mise en place de ce dispositif. L'IFA et l'IFACI recommandent que : «les relations de l'audit interne avec les autres acteurs du contrôle interne fassent l'objet d'une claire définition, par exemple, dans une charte dédiée à cet effet, dont les principales dispositions pourraient être les suivantes :

- l'audit interne participe aux comités de contrôle interne ;
- l'audit interne évalue les autres fonctions de maîtrise des risques ;
- l'audit interne conseille la direction générale pour l'aider à mettre en place un urbanisme de contrôle interne efficace.».

La variété des interventions de l'auditeur interne le conduit à entretenir des relations étroites avec différents partenaires externes, au premier rang desquels se situent les auditeurs externes.

3.3.4 Audit interne et audit externe

Au cours du XXe siècle, l'accroissement des informations financières, à favoriser directement l'apparition de l'audit interne. En effet, de cet accroissement découlaient des risques d'erreurs et de fraudes dus à :

- ✓ l'extension des tâches de contrôle auxquelles s'est trouvée confrontée la direction dans les entreprises employant des milliers de personnes ;
- ✓ la conduite d'opérations comportant des établissements souvent éloignés les uns des autres ;
- ✓ les détournements et les documents comptables imparfaitement organisés ;
- ✓ et la croissance du volume des opérations qui laissait prévoir une augmentation substantielle des services d'auditeurs indépendants.

La solution a été de développer les services d'audit sur le plan interne et très rapidement, la conception consistant à faire de l'auditeur interne un sous-traitant de l'auditeur financier particulièrement axé sur la détection de la fraude, a évolué. Peu à peu, l'approche de l'auditeur interne, à l'origine purement financière et comptable, s'est étendue à toutes les fonctions de l'entreprise. Selon Bertin (2007), l'audit interne et l'audit externe constituent deux organes complémentaires de la gouvernance d'entreprise. Elle précise également que l'interaction existant entre ces deux fonctions serait un moyen de rendre le processus d'audit global plus efficace en vue d'une meilleure gouvernance. L'organisation au niveau international des professions d'audit interne et d'audit externe est assurée par l'IIA et l'IFAC qui sont des associations professionnelles. Ces deux organismes ont publié des normes précises sur l'étendue et le domaine de la collaboration entre les deux métiers. Il s'agit de :

- ✓ la norme ISA 610 diffusée par l'IFAC pour ce qui concerne l'audit externe ;
- ✓ la norme 2050 émise par l'IIA pour la pratique de l'audit interne.

Une analyse comparative par rapport aux objectifs et l'intérêt de la coopération entre les deux professions permet de dégager ce qui suit.

Tableau n°3 : une comparaison des normes IIA 2050 et ISA 610

	Audit interne Norme IIA 2050	Audit externe Norme ISA 610
Objectifs et intérêt de la coopération	Le responsable de l'audit interne doit partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes de services d'assurance et de conseil, de manière à assurer une couverture adéquate des travaux à éviter dans la mesure du possible les doubles emplois.	L'audit externe doit prendre en compte les travaux de l'audit interne ainsi que leur incidence potentielle sur les procédures d'audit externe. (...) Certains aspects de l'audit interne peuvent être utiles pour définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit externe.

Source : Ahouangansi (2010 : 26).

La relation entre ces deux acteurs porte surtout sur l'évaluation du système de contrôle interne, ainsi que sur l'échange de leurs travaux d'audit. Comme le souligne Renard (2010), l'audit interne est un complément de l'audit externe. En effet, lorsque la fonction d'audit interne est présente au sein d'une entreprise, l'auditeur externe apprécie différemment les qualités de régularité et de sincérité des comptes qui lui sont présentés. Et là où l'auditeur externe exerce son activité, la maîtrise des affaires s'en trouve renforcée. L'entreprise et ses parties prenantes accordent ainsi de l'importance à l'information comptable et financière transmise.

La collaboration entre l'auditeur externe et l'auditeur interne a un double objectif. Premièrement, elle augmente le degré d'efficacité des travaux des deux professionnels, deuxièmement, elle peut générer des économies de coûts significatifs pour la direction générale, comme si l'auditeur externe sous-traite une partie de son travail auprès de l'auditeur interne.

3.4 Importance de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise

Selon la définition de l'IIA, «l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation, une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Il aide cette organisation, à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité». Cette définition assigne à l'audit la mission de contribuer au management des risques et à la bonne gouvernance.

3.4.1 Evaluation du processus de gouvernement d'entreprise par l'audit interne

Selon la norme 2110 relative au gouvernement d'entreprise, il incombe à l'auditeur interne d'évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et de formuler les recommandations appropriées en vue de son amélioration. A cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

- promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte ;
- bien communiquer aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités.

Pour Pigé (2009), l'audit interne joue un rôle essentiel dans le gouvernement d'entreprise, en raison de sa capacité à réduire les différentes asymétries d'information. Mohamed MADAGH et Samira MADAGH (2012), soulignent ce rôle fondamental de l'audit interne dans la réduction de cette asymétrie. Pour eux, parmi les conflits d'intérêts susceptibles de s'élever entre les actionnaires et les dirigeants, la GE semble privilégier la résolution du conflit né du déséquilibre informationnel existant entre l'agent et le principal. Il s'agit de la réduction de l'asymétrie de l'information.

Il semble intéressant d'apprécier le rôle que peut jouer la fonction d'audit interne dans la gouvernance d'entreprise au niveau de la réduction des asymétries des informations.

3.4.1.1 Audit interne et la réduction de l'asymétrie de l'information

En effet, il est admis que par rapport aux actionnaires, le dirigeant disposait, outre l'information comptable et financière, d'une information complète issue de la comptabilité de

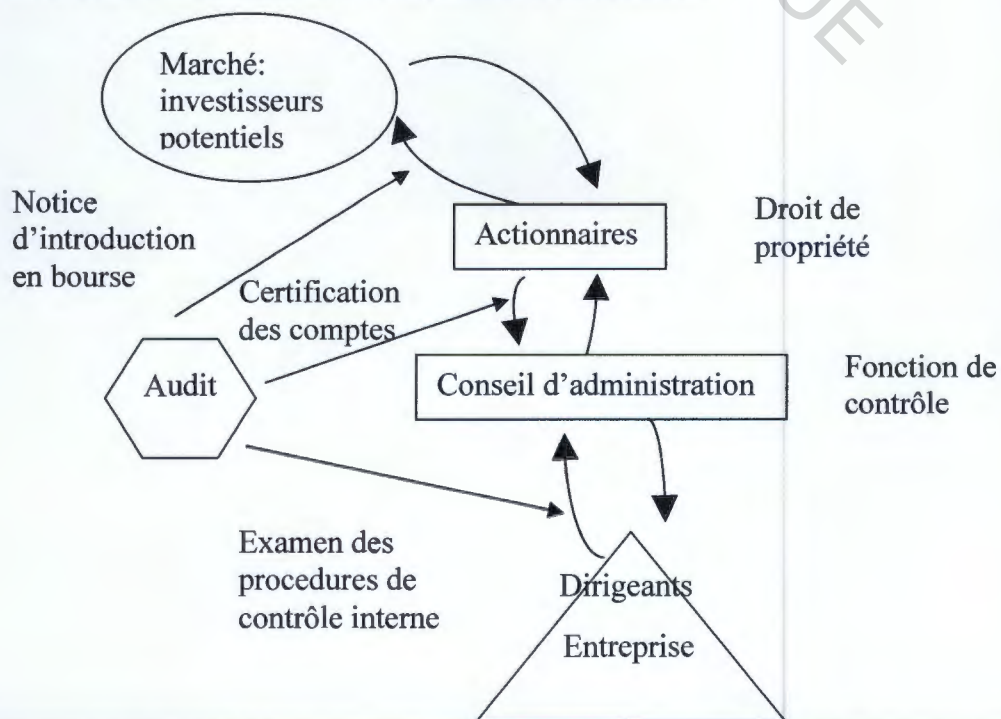
gestion et du rapport d'audit interne dont il était le seul destinataire. Les actionnaires ne sont donc pas à même d'apprécier la pertinence des décisions de gestion étant donné que n'ayant pas le même niveau d'information avec les dirigeants sur leur affaire commune. L'existence d'un comité d'audit au sein de l'organisation trouve alors tout son sens. Destinataire du rapport d'audit interne, le comité d'audit apparaît comme la courroie de transmission entre les auditeurs non seulement externes, mais aussi internes et le conseil d'administration. Dans la mesure où l'IFACI (2009) recommande le positionnement du service d'audit interne au plus haut niveau, le rattachement de celui-ci au comité d'audit peut contribuer à la réduction de l'asymétrie de l'information dans le gouvernement d'entreprise.

Ainsi, l'audit permet aux actionnaires d'être informés de manière objective sur la marche de l'affaire en fiabilisant tout ou partie des informations transmises. Pigé (2009 : 198) distingue trois niveaux d'asymétrie d'information au sein du gouvernement d'entreprise que l'audit interne permet de réduire :

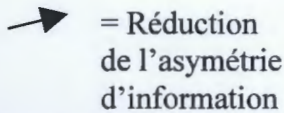
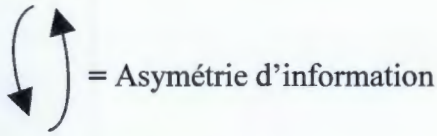
- l'asymétrie d'information entre dirigeants et conseil d'administration ;
- celle entre les actionnaires et leurs représentants les administrateurs ;
- et celle entre les investisseurs potentiels et les dirigeants de l'entreprise.

La figure ci-dessous représente l'intervention de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie de l'information.

Figure n°3: L'audit et la réduction de l'asymétrie d'information



Légende :



Source : Pigé (2009 : 199).

3.4.1.2 Audit interne et responsabilités de la direction générale et conseil d'administration ou comité d'audit

Le conseil d'administration et/ou comité d'audit occupe une position privilégiée : il a les pouvoirs nécessaires pour interroger la direction générale sur la façon dont elle assume ses responsabilités en matière d'informations financières. Par conséquent s'assurer du suivi des recommandations. Le conseil d'administration, agissant en collaboration ou en complément d'une fonction d'audit interne influente, est mieux placé pour identifier les tentatives de la direction d'«outrepasser» le système de contrôle interne et, pour agir en conséquence. Il est clair que le contrôle interne se trouve renforcé par son existence.

Lorsqu'il existe au sein de l'entreprise, le comité d'audit devrait effectuer une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne. Pour exercer ses responsabilités en toute connaissance de cause, il peut entendre le responsable de l'audit interne, donner son avis sur l'organisation de son service et être informé de son travail. Il doit être en conséquence, destinataire des rapports d'audit interne ou d'une synthèse périodique de ces rapports.

L'audit interne participe à la surveillance permanente du dispositif de contrôle interne et il fournit une évaluation indépendante de son adéquation et de sa conformité aux procédures et à la politique décidée par l'entreprise. Dans l'exercice de cette mission, la fonction d'audit interne aide la direction générale et le conseil d'administration ou le comité d'audit, à assumer effectivement et efficacement leurs responsabilités en matière de dispositif de contrôle.

Au terme de ce chapitre nous pouvons affirmer que l'audit interne joue un rôle dans le gouvernement d'entreprise. A travers les différentes relations existantes avec les acteurs du gouvernement d'entreprise, l'audit interne contribue à l'amélioration de ce processus. En effet, à travers ses missions d'assurance et de conseil, il permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs. La fonction d'audit interne apparaît également comme le mécanisme qui permet de concilier toutes les attentes des différentes parties prenantes, du fait qu'elle participe à la réduction de l'asymétrie de l'information.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

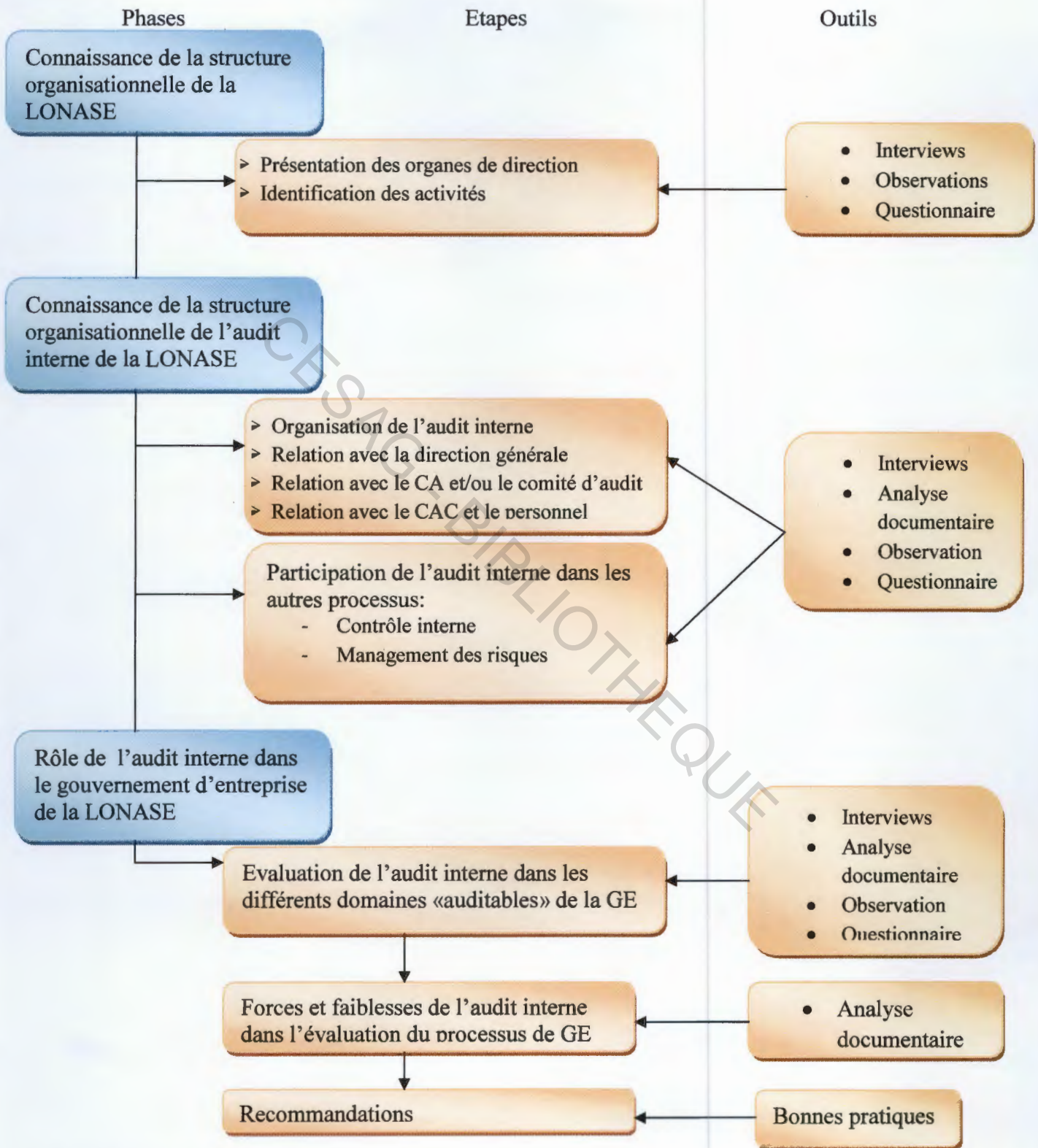
Chapitre 4 : Méthodologie de la recherche

La méthodologie de la recherche est le principe organisateur et la succession des étapes d'une démarche de recherche en vue de progresser vers le but de l'étude. Dans le cadre de notre étude, nous allons définir une méthodologie pour répondre aux objectifs de la recherche. Nous pouvons aborder la phase du rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise en présentant notre modèle d'analyse. Ce dernier tient compte d'une variable dépendante qui est la structure organisationnelle de l'entreprise. Pour cela, nous nous intéressons à la qualité du fonctionnement du conseil d'administration et l'évaluation de sa performance. Elle subit l'influence des autres variables qui sont qualifiées d'indépendantes. Dans notre cas, l'audit interne est considéré comme la variable indépendante. Ce faisant, nous allons apprécier l'efficacité de l'audit interne à travers son positionnement, son professionnalisme, sa compétence et ses moyens.

4.1 Le modèle d'analyse

Il consiste à illustrer à travers un schéma les moyens que nous avons déployés pour conduire notre étude.

Figure n°4: Modèle d'analyse



Source : nous même

Notre modèle d'analyse comporte trois phases que nous déclinons en cinq étapes. Dans la première phase, nous ferons la connaissance de la structure organisationnelle de la LONASE. A ce niveau, il s'agira de faire d'une part l'état des lieux en matière de processus de gouvernement d'entreprise, et de décrire d'autre part la qualité du conseil d'administration ainsi que l'efficacité de son fonctionnement. Dans la deuxième phase, nous prendrons connaissance de la structure organisationnelle du département d'audit interne. Ici, nous nous intéresserons à l'organisation de l'audit interne. Il s'agira pour nous de présenter les relations existantes avec la direction générale, le conseil d'administration, le comité d'audit, le commissaire aux comptes et le personnel. Enfin, nous porterons notre attention à la participation de l'audit interne dans le contrôle interne et le management des risques. Dans la troisième phase, nous procéderons à l'évaluation et à l'analyse de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise de la LONASE. A ce niveau, nous traiterons dans un premier temps, à travers une évaluation de l'existant, l'apport de l'audit interne dans les différents domaines auditables de la gouvernance d'entreprise. Cette évaluation nous permettra de dégager les forces et les faiblesses du rôle de l'audit interne dans ce processus au sein de la LONASE et dans un deuxième temps, nous formulerons des recommandations.

4.2 Les outils de collecte des données

Dans le but de recueillir un maximum d'informations, nous réaliserons une collecte de données auprès de personnes ressources à l'aide de plusieurs supports. Nous procéderons à des interviews avec les acteurs de la GE de la LONASE afin de mieux cerner leurs rôles dans ce processus. Ensuite, par une analyse documentaire qui nous permettra d'approfondir notre connaissance des activités et des pratiques en matière de GE. Pour identifier les relations des acteurs de la GE avec l'audit interne, nous soumettrons un questionnaire appuyé par une observation physique. Enfin, l'analyse des résultats nous permettra de dégager les forces et les faiblesses du rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise et de faire les recommandations en vue de son amélioration.

4.2.1 L'interview

C'est une technique de collecte d'informations qui est organisée et centrée sur les objectifs à atteindre. Il nous permettra de recueillir des données d'ordre qualitatif sur l'entreprise, de mieux comprendre son organisation, ses missions, ses activités, sa gestion des risques et son contrôle interne.

Nous aurons des entretiens avec les administrateurs, le directeur général, les membres du comité d'audit (s'il en existe), le directeur de l'audit interne, le commissaire aux comptes de la société, le risk manager. Toutes ces personnes sont au cœur du dispositif de la gouvernance au sein de l'entreprise.

Un guide d'entretien prenant en compte les questions relatives à la gouvernance d'entreprise, l'audit interne, le management des risques, le contrôle interne, les aspects organisationnels servira de support.

4.2.2 La recherche et l'analyse documentaire

C'est l'exploitation de tous les documents susceptibles de nous renseigner sur l'existant dans l'entité. Elle est indispensable dans la collecte des données dans la mesure où, elle contribue à compléter la connaissance que nous avons de la structure. Ainsi, concernant la LONASE l'analyse documentaire a porté sur plusieurs documents à savoir les statuts, le code d'éthique, les procédures et les rapports annuels de gestion.

4.2.3 L'observation

L'observation nous permettra d'appréhender la manière dont les données sont collectées et traitées au niveau de la LONASE, particulièrement au département de l'audit interne. Nous en tirerons notre opinion sur la qualité des informations collectées dans le cadre du diagnostic de l'existant.

4.2.4 Le questionnaire

C'est un outil d'investigation destiné à recueillir auprès du répondant des informations relatives à ses activités. Il a pour but de comprendre les activités au sein de l'entreprise et de connaître les pratiques en matière de gouvernance d'entreprise et de l'audit interne à la LONASE. Le questionnaire sera dans un premier temps, soumis à plusieurs acteurs au sein de l'entité impliquée dans le sujet traité. Dans un deuxième temps, nous effectuerons la collecte des résultats de ce questionnaire.

4.2.5 La méthode d'analyse des résultats

Les données collectées à partir de l'interview et du questionnaire seront analysées et interprétées pour faire ressortir les forces et faiblesses du processus de gouvernement d'entreprise, et du rôle de l'audit interne. Elles serviront également pour nous, de donner un avis sur notre étude.

Cette méthodologie de la recherche nous indique le déroulement de l'étude. Elle nous servira de support pour effectuer la connaissance de la société, l'identification des forces et des faiblesses quant à la contribution de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la première partie

Cette première partie de notre mémoire, fondée sur une revue de la littérature et une méthodologie de recherche nous a permis d'aborder les aspects théoriques de la gouvernance d'entreprise, et de faire ressortir le lien avec la fonction d'audit interne. Ainsi, nous avons passé en revue quelques définitions du concept de gouvernance d'entreprise, et les directives internationales.

En leur apportant des informations précises sur les risques et sur les systèmes de contrôle interne, nous pouvons affirmer que l'audit interne est un acteur clé de la direction générale et du conseil d'administration.

Toutefois, notre méthodologie de la recherche nous impose une bonne connaissance de la Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE). Ceci nous sera possible à travers notre modèle d'analyse, nos outils de collecte et d'analyse des données.

CESAG
BIBLIOTHEQUE

PARTIE II – CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

CESAC - BIBLIOTHEQUE

La revue de la littérature, ainsi que divers travaux de recherches scientifiques ont permis de mettre en œuvre le concept de gouvernement d'entreprise et de faire ressortir les relations qui existent entre ce processus et l'audit interne. La fonction d'audit interne ne s'applique pas de la même manière d'une entreprise à une autre. Elle dépend de la taille de la société mais surtout, elle dépend de la manière dont la Direction Générale a procédé pour l'instaurer au sein de l'entreprise et les structures mises en place pour mener à bien le projet.

Notre objectif dans cette partie se décline de la manière suivante :

- dans le chapitre 5, nous présenterons la LONASE. Il s'agira pour nous de décliner les aspects organisationnels et les ressources dont dispose la LONASE pour atteindre ses objectifs dans sa gestion quotidienne ;
- dans le chapitre 6, une description des procédures existantes en matière d'organisation, le fonctionnement du conseil d'administration et du rôle de l'audit interne dans le processus du gouvernement d'entreprise ;
- enfin, le chapitre 7 nous permettra d'analyser les résultats à partir des outils de notre modèle d'analyse pour faire ressortir les forces et les faiblesses et de proposer des recommandations.

CSA BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5: Présentation de la LONASE

Dans ce chapitre, nous présenterons la Loterie Nationale Sénégalaise. Cette présentation commencera d'abord par la nature juridique, suivi des missions. Ensuite nous aborderons les différentes activités en matière de commercialisation des jeux. Enfin, la présentation se terminera par la manière dont la LONASE est organisée pour assurer ses missions et l'objet qui lui est assigné.

5.1 Nature juridique

La LONASE est une société nationale au capital d'un milliard quatre vingt dix millions (1 090 000 000) de francs CFA avec conseil d'administration. Le capital est détenu intégralement par l'Etat.

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

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

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

5.2 Les missions de la LONASE

La loi 87-43 du 28 décembre 1987 définit les missions de la LONASE en ces termes :

- ✓ la participation au développement économique et social de la nation, d'où sa politique de solidarité et d'assistance à la population ;
- ✓ la commercialisation et l'exploitation des jeux ;
- ✓ la redistribution des revenus à l'Etat et aux souscripteurs.

5.3 Les activités de la LONASE

La LONASE a pour activité la commercialisation des jeux de hasard sur le territoire du Sénégal. A ce jour, la LONASE vend deux familles de produits à savoir les jeux de pronostics (produits actifs) et les jeux de loterie (produits passifs).

❖ Les produits actifs

Les produits actifs sont basés sur des éléments réels comme des courses de chevaux ou sur des matches de football. Ce sont le pari mutuel urbain (PMU) et le pari sportif.

❖ Les produits passifs

Ce sont des jeux de loterie instantanée basés sur un système de grattage. Grâce à ces entrées de fonds, le conseil d'administration vote le budget de fonctionnement de la LONASE.

5.4 Les ressources de la LONASE

Il s'agit des ressources matérielles, humaines et financières mises à la disposition de la LONASE pour l'atteinte des objectifs qui lui sont assignés.

5.4.1 Les ressources matérielles

Pour mener à bien ses missions, la LONASE dispose d'un patrimoine mobilier et immobilier qu'elle met à la disposition de l'ensemble de ses directions. Ce patrimoine comprend du matériel informatique, des biens meubles et immeubles, des véhicules de service, etc.

5.4.2 Les ressources humaines

Les ressources humaines sont au centre de la bonne marche de l'entreprise. Afin d'être plus efficace, la direction des ressources humaines de la LONASE s'est adaptée au fur et à mesure à son environnement. Ainsi, nous sommes passés d'une administration pure et simple du personnel à une gestion des compétences, des motivations et de culture d'entreprise.

Pour remédier aux divergences dues à l'effectif pléthorique du personnel, la LONASE a dû mettre en place un plan raboteux de redressement social.

Ainsi, depuis juin 2007, le statut du personnel de la société a été uniformisé. En outre, des départs à la retraite anticipée avec des mesures d'accompagnement ont été proposés aux candidats. Aujourd'hui, la LONASE compte cinq cent trente-deux (532) agents (voir annexe n°1).

5.4.3 Les ressources financières

Pour son fonctionnement, la LONASE dispose des capitaux propres mais aussi elle bénéficie des subventions de l'Etat, d'emprunts à court et long termes que lui accordent les différentes banques. Par exemple, nous pouvons noter en ce qui concerne les emprunts à long terme, que la LONASE a introduit un dossier d'emprunt auprès du système bancaire d'à peu près quatre (4) milliards de francs CFA au titre de l'année 2011.

5.5 Organisation de la LONASE

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

Pour assurer son bon fonctionnement la LONASE a opté pour un organigramme de type fonctionnel (voir annexe n°2). En tête de celui-ci se trouve le sommet stratégique (conseil d'administration, direction générale), ensuite viennent les conseillers suivies des directions fonctionnelles.

5.5.1 Le conseil d'administration

Le conseil d'administration est un comité de gestion indépendant de la société et chargé de veiller à la bonne marche de celle-ci. Il statue sur toutes les grandes décisions de l'administration, sur les programmes pluriannuels d'actions et d'investissements. Il statue également sur les budgets et les comptes prévisionnels, les acquisitions aliénations de patrimoines, les prises de participations financières, les comptes de fin d'exercice. Le conseil définit le règlement intérieur, les projets de règlements et d'accords collectifs d'établissements par le biais du directeur général. C'est au conseil de fixer les objectifs de la société ; il représente la société de l'Etat.

Il est informé des directives présidentielles issues des rapports des corps de contrôles sur la gestion de l'entreprise. Le conseil s'assure que la société applique les bons principes de gouvernance d'entreprise.

5.5.2 La direction générale

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

5.5.2.1 Le directeur général

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

Dans sa mission, le directeur général a accès à tous les documents comptables et veille à l'exécution du budget tant en recettes qu'en dépenses. Il prépare et soumet le projet de budget au conseil d'administration, et leur présente annuellement les états financiers commentés et leur soumet un rapport de gestion comptable et financier. Aussi il présente à ce conseil un rapport social qui retrace ;

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

5.5.2.2 Le secrétaire général

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

5.5.2.3 Le contrôleur de gestion

Il est chargé de l'élaboration de l'exécution et du suivi du budget de la société et de la conception des tableaux de bord pour permettre une gestion efficace des ressources allouées.

Le contrôleur de gestion soumet son travail au directeur général après leur exécution.

5.5.2.4 Les conseillers

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

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

5.5.3 Les autres directions

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

- la direction de l'administration générale et de l'équipement (DAGE) ;
- la direction des ressources humaines (DRH) ;
- la direction financière comptable (DFC) ;
- la direction du marketing et de la communication (DMC) ;
- la direction commerciale (DC) ;
- la direction des systèmes d'information et de l'exploitation (DSIE) ;
- la direction de l'audit interne et de la qualité (DAIQ).

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

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

5.5.4 Les agences

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

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

La LONASE dispose de quatorze (14) agences, de six bureaux, de huit bureaux PLR et de sept points de collecte sur l'ensemble du territoire national.

Le tableau suivant présente la répartition de ces différentes agences sur le territoire national.

Tableau n°4 : Répartition des agences et bureaux sur le territoire national

14 Agences	6 Bureaux	8 Bureaux PLR	7 Points de collecte
- Plateau	- Guédiawaye	- Plateau	- Bakel
- Medina	- Kolda	- Grand-	- Bambey
- Grand-Dakar	- Fatick	Dakar	- Dahra
- Parcelles-	- Mbacké	- Mbour	- Kaffrine
Assainies	- Richard-Toll	- Medina 1	- Ndioum
- Pikine	- Matam	- Parcelles	- Ourosogui
- Rufisque		- Pikine	- Velingara
- Thiès		- Rufisque	
- Mbour		- Thiès	
- Kaolack			
- Diourbel			
- Tamba			
- Ziguinchor			
- Louga			
- Saint-Louis			

Source : LONASE

5.5.5 La direction de l'audit interne et de la qualité

L'audit interne est une fonction indépendante au service de la Direction Générale. La direction de l'audit interne et de la qualité est rattachée hiérarchiquement à la Direction générale et est composée de trois départements (voir annexe n°3) :

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

Dans l'optique de faire une brève présentation de la Direction de l'audit interne et de la qualité (DAIQ) nous comptons nous appesantir sur les missions, le champ d'intervention et les objectifs de ladite direction.

5.5.5.1 Les missions de la direction d'audit interne

La DAIQ a en charge d'assister le management et de l'aider à exercer efficacement ses missions. En lui apportant des analyses, des appréciations, des recommandations de nature à lui permettre une meilleure maîtrise des activités examinées, elle contribue à l'amélioration du niveau d'évaluation de son système de contrôle interne. Autrement dit, par ses propositions, elle contribue à optimiser les performances globales de la LONASE et à améliorer la sécurité de ses processus de gouvernance.

La mission de la DAIQ se résume donc, aux tâches suivantes :

- ✓ s'assurer du respect des manuels des procédures ;
- ✓ s'assurer du suivi de la formalisation des dossiers relatifs aux cahiers des charges et aux procédures internes ;
- ✓ contrôler la conformité des opérations et des procédures aux normes ;
- ✓ élaborer et planifier le plan d'audit ;
- ✓ s'assurer du suivi et de la mise en œuvre du plan et du programme d'audit ;
- ✓ s'assurer de l'amélioration et de la sécurité de toutes les activités ;
- ✓ apporter au management une assurance quant à la bonne maîtrise des activités, des risques, des coûts,... ;
- ✓ recommander des politiques et actions destinées à apporter des améliorations au dispositif général de maîtrise des risques ;
- ✓ réaliser tous les travaux d'audit, de contrôle et d'inspection demandés par la Direction Générale.

5.5.5.2 Champ d'intervention

L'audit interne à la LONASE concerne l'organisation et le fonctionnement de l'ensemble des structures et processus de la société. Il intervient dans tous les domaines ou processus administratifs, comptables, fonctionnels ou opérationnels.

5.5.5.3 Objectifs

La DAIQ a pour objectif l'audit de l'ensemble des activités et opérations qui ont cours au sein de la LONASE.

Ce chapitre nous a permis de connaître la LONASE, société nationale de droit conformément à la loi n°87-43 du 28 décembre 1987. Pour cela nous avons présenté la LONASE à travers son historique, et décrit la façon dont elle est organisée pour accomplir ses activités. Nous avons également décrit les principales missions de la direction de l'audit interne et de la qualité au sein de la LONASE. Toutefois, l'objectif de notre étude étant de montrer le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise de la LONASE, il sera judicieux de présenter les différents processus auxquels la fonction audit interne participe dans le chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : Audit interne et gouvernement d'entreprise à la LONASE

Les normes professionnelles spécifient que l'évaluation du processus de gouvernement d'entreprise et les recommandations qui en découlent, entrent dans le champ d'action de l'audit interne. L'audit interne ne se limite pas uniquement à des contrôles de conformité, mais au contraire, les missions lui accordent une large place aux activités d'accompagnement et de conseil. Il permet ainsi à l'entreprise de s'auto-évaluer et d'apporter des améliorations à son fonctionnement. L'application des dispositions du code de bonne gouvernance de l'ISA (Institut Sénégalais des Administrateurs) à la LONASE garantit ainsi le respect des principes de bonne gouvernance d'entreprise.

Dans la mise en œuvre et le respect des principes du code de bonne gouvernance, l'audit interne joue un rôle prépondérant en veillant à l'application des directives.

Dans le cadre des missions de l'audit interne de la LONASE, tous les domaines de la société sont audités. En ce qui concerne la gouvernance d'entreprise, les domaines prioritaires sont :

- la gouvernance légale (respect des textes de lois) ;
- la fraude ;
- tenue de réunions des organes d'administration ;
- promotion des règles d'éthique ;
- gestion des performances ;
- communication des risques et contrôle à effectuer ;
- suivi de la gestion de l'entreprise.

Traiter le gouvernement d'entreprise nécessite la prise en charge des problématiques liées au conseil d'administration, à l'organisation et à la qualité de son fonctionnement.

Suite aux différents documents de la LONASE et aux informations recueillies auprès de nos interlocuteurs, nous allons présenter les procédures existantes en matière de gouvernement d'entreprise.

6.1 Le conseil d'administration

Il s'agit de présenter les principes ou règles d'adhésion des membres qui composent le conseil d'administration selon les statuts de la LONASE. Et pour finir, voir dans quel cadre se fait le fonctionnement du conseil.

6.1.1 Organisation du conseil d'administration

La loterie nationale sénégalaise est administrée par un conseil d'administration. Il est constitué outre son président, de cinq membres dont les représentants du Secrétaire général de la Présidence de la République, celui du Ministère de l'économie et des Finances, celui du Trésor Public, celui des départements ministériels bénéficiant du concours de la société et celui du personnel de la société.

Les administrateurs sont nommés pour un mandat de deux ans renouvelables sans limitation. Toutefois, le mandat cesse de plein droit lorsque l'administrateur perd la qualité en vertu de laquelle il a été désigné ou lorsqu'il s'est abstenu de se rendre à trois séances consécutives du CA, sauf cas de force majeure.

Les fonctions de président du conseil d'administration et de directeur général sont séparées. Selon les statuts et règlement intérieur, le président du conseil d'administration représente le conseil. Il est le seul habilité à agir et à s'exprimer au nom du conseil d'administration. C'est lui qui organise et dirige les travaux du conseil et veille à ce que les administrateurs disposent en temps utile des informations nécessaires.

6.1.2 Fonctionnement du conseil d'administration

Suivant les statuts de la LONASE, le conseil d'administration se réunit aussi souvent que l'exige l'intérêt social et au moins trois fois par exercice. Il se réunit sur convocation de son président, sur l'initiative de ce dernier ou obligatoirement dans le délai d'un mois suivant toute demande adressée au président par un administrateur de droit représentant l'Etat. Il ne peut délibérer valablement que suivant les règles du quorum et de majorité prévues par les autres statuts et les règles d'organisation et de fonctionnement.

Les décisions sont prises à la majorité des votants. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante. Le directeur général de l'entreprise assure le secrétariat des réunions du conseil d'administration et en dresse un procès-verbal. Ce procès-verbal est signé par le président du conseil et il est transmis aux ministres de tutelle dans les quinze jours qui suivent la séance, de même que les délibérations du conseil d'administration. Au niveau des rémunérations, des jetons de présence sont alloués aux seuls administrateurs de l'entreprise.

Lorsqu'il s'agit d'administrateurs représentant l'Etat, ces jetons sont versés au compte spécial «Frais de Contrôle des Entreprises du Secteur parapublic».

6.2 La direction générale

La direction générale fait partie des instances de décisions au sein de l'organisation. Elle est chargée de la définition des objectifs stratégiques et de la politique de respect des règles de gestion. Cette section nous permettra d'approfondir notre connaissance de la direction générale de la LONASE en ce qui concerne l'application des principes de bonne gouvernance. Il s'agira pour nous de faire ressortir les devoirs et les responsabilités de la direction générale dans ce processus de gouvernance.

6.2.1 Devoirs et responsabilités de la direction générale dans la GE de la LONASE

La direction générale constitue l'un des piliers de la gouvernance au sein de la LONASE. En effet, suivant les statuts et les dispositions du code de bonne gouvernance de l'ISA, le conseil d'administration lui confie la gestion courante de l'entreprise. A cet effet, le conseil confie à la direction générale les pouvoirs nécessaires pour lui permettre d'assumer ses responsabilités et obligations. Dans le cadre de la bonne gouvernance, la direction générale de la LONASE est chargée de mettre en place des contrôles internes (systèmes d'identification, d'évaluation, de gestion et de suivi des risques qu'encourt l'entreprise dans l'exercice de ses activités) et cela, sans préjudice du rôle de suivi du conseil d'administration. Elle est responsable de la préparation exhaustive, ponctuelle, fiable et exacte des états financiers conformément aux normes comptables. Elle est chargée également de l'évaluation objective et compréhensible de la situation financière de la société qu'elle soumet au conseil. Enfin, elle fournit en temps utile au conseil d'administration toutes les informations nécessaires à l'exécution de ses obligations et lui rend compte de l'exercice de ses responsabilités.

6.3 Description de la pratique de l'audit dans le processus de gouvernance d'entreprise

La fonction audit interne de la LONASE participe à l'évaluation de la gouvernance préalablement identifiée. Cette participation se traduit par des missions d'audit et contrôles généraux inscrits dans son programme annuel.

Elle évalue les processus et fait des recommandations pour renforcer leur efficacité et en améliorer le fonctionnement conformément aux prescriptions de l'IIA.

Compte tenu de l'ampleur des audits de ces domaines, nous avons délimité notre description à la participation de l'audit interne dans :

- la gouvernance légale ;
- l'éthique ;
- les réseaux et système d'information ;
- la communication des risques et contrôle à effectuer ;
- la fraude ;
- la responsabilité sociétale d'entreprise.

Ce choix se justifie par l'importance de ces domaines dans le cadre de l'environnement de contrôle interne. Le plan d'audit est établi sur la base de la cartographie des risques, les orientations stratégiques, les priorités de la Direction Générale et les demandes des structures opérationnelles.

Les missions portent sur un diagnostic, font ressortir les points faibles et forts de la structure auditée. Les recommandations pertinentes et applicables sont prises en collaboration avec les structures auditées afin de garantir l'adéquation des dispositifs de contrôle interne avec les objectifs attendus.

6.3.1 La participation de l'audit interne dans la gouvernance légale

Au sein de la LONASE, la gouvernance légale porte sur le respect de la réglementation et les aspects juridiques.

La gouvernance légale aide à mieux comprendre l'implication de chaque partie prenante de la LONASE et à mettre en place des solutions. Pour ce faire, l'implication des auditeurs internes

se traduit par des missions d'audit et de contrôle de conformité aux exigences et lois soumises à la LONASE. Ces dernières portent sur la préparation et le suivi des contrats, de la circulation des contrats ainsi que de la gestion des litiges.

Au cours de ces missions l'auditeur interne s'assure du respect des clauses conformément au plan d'approche qui définit la nature, les objectifs de la mission ainsi que les risques liés. Conformément à leur programme d'audit annuel d'audit 2012 validé par la Direction Générale, les auditeurs internes ont effectué des missions portant sur :

- la gestion des affaires juridiques et contentieuses ;
- l'exploitation.

6.3.2 La participation de l'audit interne dans la promotion des règles d'éthique et des valeurs

Afin de redorer son blason à la suite de tous les scandales qui ont éclaboussé la LONASE, la Direction Générale dans son objectif de renouer avec l'ensemble des parties prenantes, a mis en œuvre et développé des comportements citoyens. Ils constituent le fondement des rapports de confiance qui doivent exister entre l'entreprise, ses clients, ses fournisseurs et ses actionnaires, ainsi qu'entre les salariés. C'est dans le souci de formaliser les valeurs éthiques que la société entend suivre un code d'éthique. Chaque salarié doit se conformer aux principes du code dans l'exercice de ses responsabilités. Pour cela, le département de l'audit, à travers ses missions d'accompagnement et de conseil joue un rôle important dans la promotion des règles d'éthique. Elles sont effectuées dans :

- le cadre de la sensibilisation de l'ensemble du personnel par la présentation et la promotion du code d'éthique ;
- le cadre des missions sur le terrain (agences) en effectuant des communications se rapportant à l'éthique.

Lors des missions d'audit opérationnel, l'auditeur interne s'assure du respect du code par le personnel, notamment sur certains domaines comme l'achat (transparence dans le choix des fournisseurs, la gestion du processus achat) et le commercial (correspondance avec la stratégie commerciale de l'entreprise). Ils vérifient l'applicabilité du code dans l'exercice de leur responsabilité. Lorsque les dysfonctionnements sont constatés au cours des missions d'audit, le responsable de mission en fait état dans son rapport.

6.3.3 La participation de l'audit interne dans les systèmes d'information

Les technologies de l'information et de la communication sont devenues un support incontournable de l'ensemble des activités de la LONASE. Elles s'imposent aujourd'hui comme un outil indispensable dans la bonne conduite des opérations et aussi comme un actif stratégique au service du système d'exploitation et du pilotage de la performance de la société.

Compte tenu de l'importance que représentent les systèmes d'information (SI) dans l'organisation de l'exploitation de l'activité de la LONASE dans le cadre des jeux mais aussi dans la gestion globale de celle-ci, l'apport de l'audit interne est nécessaire. L'audit interne aide à la valorisation des données produites par le SI et aide à protéger efficacement contre les risques de perte, de vol ou de fraude.

A cet effet, l'apport de l'audit se traduit par les missions effectuées au sein de la DSIE. Ces missions portent sur les domaines suivants :

- conception, développement et maintenance du système ;
- pilotage du PMU (Pari Mutuel Urbain) ;
- maintenance du réseau ;
- sécurisation des systèmes d'information ;
- plan de reprise ;
- veille technologique ;
- exploitation de jeux sms et valeur ajoutée.

Ainsi, les auditeurs internes accomplissent leur mission par des vérifications en vue d'améliorer les dispositifs de suivi et d'activités de contrôle interne.

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

Dans l'optique d'instaurer une culture du risque au sein de la LONASE, la DAIQ en identifiant les risques liés aux différents processus de l'entreprise, s'engage dans la conscientisation des agents sur les risques. L'auditeur interne participe dans ce cadre à une politique de communication sur les risques tout en faisant la promotion du self contrôle.

En évaluant régulièrement l'environnement de contrôle, l'auditeur interne permet ainsi la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne. Aussi le responsable de l'audit interne participe à l'élaboration de la cartographie des risques tout en utilisant la méthode «top down». Cette méthode permet à l'auditeur interne de s'entretenir avec les directeurs opérationnels afin de recueillir leur témoignage sur le contexte actuel de l'entreprise et leur réflexion par rapport aux risques y afférents. En outre, la direction générale s'est fixée comme objectif d'imposer la conviction à tout agent qu'un dispositif de management des risques contribue durablement à la préservation et à la création de valeur.

6.3.5 La participation de l'audit interne dans la prévention de la fraude

Les dysfonctionnements rencontrés au niveau des processus supports (informations financières et comptables, gestion de la trésorerie, la gestion du personnel,...) et les processus métiers (gestion du système d'exploitation et gestion des produits et des ventes) de la LONASE affaiblissent la capacité de cette dernière à atteindre ses objectifs. L'audit interne a pour finalité d'aider la société à l'atteinte de ces objectifs. C'est dans ce cadre que l'auditeur interne à travers une démarche proactive intervient dans le renforcement des contrôles à effectuer pour réduire les coûts induits lors des fraudes. Les contrôles sont relatifs aux domaines dont les risques de fraude ou de détournement sont élevés comme par exemple :

- la gestion des engagements (avances-tabaski-korité) relatifs aux commissions non automatiques ;
- la gestion des prises en charges médicales ;
- le processus achat (absence de suivi du respect des clauses liant le fournisseur à la LONASE) ;
- la gestion de la trésorerie.

Ces contrôles permettent à l'auditeur interne la mise à jour des dispositifs de contrôle interne.

6.3.6 La participation de l'audit interne dans la responsabilité sociétale d'entreprise

Les relations entre les parties prenantes de l'entreprise devraient permettre à chacun d'y trouver son compte. Pour atteindre cet objectif, des aspects sociaux et écologiques doivent être pris en considération en plus des aspects économiques. L'intégration de ces trois aspects correspond au concept de responsabilité sociale des entreprises (RSE). La LONASE, fidèle à sa vocation et à sa mission, s'est résolument engagée sur la voie de l'action citoyenne par le soutien aux activités et actions de développement du Sénégal.

Elle a fait de ce credo son principal cheval de bataille. L'éducation, la santé et les actions sociales, la culture, le sport et la jeunesse en sont les principaux axes d'intervention.

La DAIQ à travers surtout le département qualité intervient pour améliorer la qualité du contrôle dans la réalisation des activités planifiées conformément aux engagements de la direction générale et veiller au respect de la loi 87-43 du 27 décembre 1987 portant cahier des charges de la LONASE, qui prévoit que ladite société «peut procéder au financement de tout programme d'investissement d'intérêt collectif fixé par les pouvoirs publics».

Le rôle de l'audit interne est déterminant pour fournir au management un niveau de confiance grâce à son apport dans les différents domaines mentionnés plus haut.

L'audit interne évalue le processus de gouvernement d'entreprise. Cette évaluation aide ce processus à fixer les priorités des activités internes de management des risques. Ce faisant, nous allons décrire l'apport de l'audit interne dans le processus de contrôle et de management des risques.

6.3.7 L'apport de l'audit interne dans l'amélioration du processus de contrôle interne

Pour renforcer la nécessité de la mise en place d'un gouvernement d'entreprise efficace, la LONASE met en œuvre une gestion des risques.

La DAIQ assume sa fonction d'acteur en assurant la maîtrise des risques et l'amélioration du contrôle interne au moyen d'évaluation de l'environnement de contrôle et de missions d'audit interne. Elle conçoit et met en œuvre la méthodologie relative à la revue des processus et audit qualité. Ainsi au titre de l'année 2012, dans le cadre du renforcement du système de contrôle interne et de la maîtrise des risques, les auditeurs internes ont procédé aux audits des cycles suivants :

- gestion de l'exploitation et de l'informatique ;
- gestion de l'archivage ;
- gestion des immobilisations ;
- gestion de la trésorerie ;
- gestion du personnel ;
- gestion des affaires juridiques et contentieuses ;
- gestion du patrimoine ;

- gestion managériale.

L'ensemble de ces missions permettent à la DAIQ de contrôler le niveau de maturité des activités de contrôle tout en relevant les points faibles et en faisant des recommandations pour les améliorer.

6.3.8 L'apport de l'audit interne dans le processus de management des risques

L'audit interne au sein de la LONASE couvre tous les domaines. Au delà de la notion de contrôle, l'audit interne se focalise sur les principaux risques identifiés de la LONASE. Le plan de travail annuel de l'audit interne est fondé sur plusieurs facteurs, notamment les questions qui ressortent de l'inventaire des risques et des discussions avec les directions. A cet effet, il est établi à partir de la cartographie des risques de la LONASE.

Outre ce plan de travail, l'Audit interne formule des avis indépendants, ou répond à des demandes d'avis, à l'intention du top management sur des questions de contrôle interne liées aux réformes financières et opérationnelles en cours. Ainsi la fonction d'audit interne est conçue pour aider la LONASE à atteindre ses objectifs, et maintenir la dynamique d'amélioration continue que la direction générale a décidé d'instaurer à tous les niveaux.

La mise à jour de la cartographie est effectuée aussi périodiquement à la suite des audits internes, ce qui permet à la LONASE de disposer d'un outil de pilotage de la performance au service du management des risques.

6.4 Relations audit interne et les acteurs de la gouvernance d'entreprise

A partir de la revue de la littérature, nous avons pu identifier les principaux acteurs du gouvernement d'entreprise. Parmi ces acteurs, nous avons retenu le conseil d'administration, la direction générale, les employés et le ou les commissaires aux comptes.

Cette interaction avec les acteurs est un critère d'efficience de l'audit interne dans l'intégration dans la gouvernance d'entreprise. Dans cette section, nous montrerons l'effectivité des relations de l'audit interne avec les acteurs de la GE de la LONASE.

6.4.1 Relation entre audit interne et le conseil d'administration et/ou le comité d'audit

Le directeur de la DAIQ assiste aux réunions du conseil. Toutefois, sa présence aux réunions ne montre pas l'existence d'une véritable relation entre la DAIQ et le conseil d'administration. La relation entre le conseil d'administration et l'audit interne peut être renforcée par la présence de comité d'audit. Suivant les orientations du conseil d'administration, de doter la LONASE d'un manuel de procédures, la DAIQ est chargée de prodiguer les conseils aux opérationnels dans le cadre de l'élaboration du manuel. Elle prodigue également aux différentes directions des conseils pour le renforcement des points de contrôle.

6.4.2 Relation entre l'audit interne et la direction générale

La direction de l'audit interne et de la qualité est rattachée hiérarchiquement à la direction générale. Les auditeurs internes aident au renforcement du staff managérial par l'évaluation des processus managériaux de la LONASE qui regroupent l'élaboration et le suivi budgétaire, le gouvernement d'entreprise et la gestion managériale. Les missions d'évaluation portent principalement sur :

- la communication des risques et contrôle à effectuer ;
- le suivi de la gestion de l'entreprise ;
- la rigueur managériale ;
- le suivi budgétaire, etc.

Le directeur de l'audit interne participe aux réunions du comité de coordination avec l'ensemble des autres directeurs dans la prise des décisions et orientations stratégiques. La fréquence de ces réunions est de deux fois dans le mois. Les auditeurs internes exécutent toutes les missions confiées par la direction générale et celles-ci font l'objet de rapports communiqués au directeur général qui les valident et particulièrement les recommandations.

Un dispositif de suivi des recommandations est mis en place par la DAIQ sur l'évolution de la mise en œuvre opérationnelle par les audités. Ainsi, l'audit interne aide les dirigeants à inscrire la réussite de la société à long terme.

6.4.3 Relation entre audit interne et les employés

La DAIQ s'est donnée comme obligation de changer la vision du gendarme qu'ont l'ensemble des employés vis-à-vis de l'auditeur interne. A cet effet, lors des différentes missions d'audit, l'auditeur interne est amené à faire la promotion de sa profession, et expliquer le partenaire qu'il est. Ceci, afin de créer une franche collaboration et formuler ainsi les recommandations nécessaires dans l'amélioration des activités de la société. Les auditeurs internes les aident à avoir une maîtrise de leur activité, en les amenant à l'application effective des procédures mises en place.

6.4.4 Relation audit interne et le commissaire aux comptes

Les commissaires aux comptes sont totalement indépendants vis-à-vis de la LONASE. Ils fournissent au management et au conseil d'administration un point de vue unique, indépendant et objectif. Les auditeurs internes sont les premiers interlocuteurs des commissaires aux comptes lors des missions d'audit légal. Ainsi, ils échangent les rapports d'audit, ils facilitent un accès réciproque aux papiers de travail de chacun. Ils organisent également des rencontres périodiques pour discuter des questions d'intérêt commun.

Notre séjour à la LONASE, nous a permis de comprendre le fonctionnement et l'organisation du conseil d'administration ainsi que son rôle dans le processus de gouvernement d'entreprise. Il nous a également permis de mettre en évidence les devoirs et responsabilités de la direction générale en matière de gouvernement d'entreprise. Nous avons pu ainsi montrer l'effectivité des relations existantes entre l'audit interne et l'ensemble des acteurs de la GE. Ainsi à travers la description du rôle de l'audit interne dans ce processus, nous avons fait ressortir les différents domaines dans lesquels l'audit interne intervient dans le cadre de la gouvernance d'entreprise de la LONASE. Il s'agira dans le chapitre suivant d'analyser ces points en tenant compte des composantes de notre étude à savoir le conseil d'administration, la direction générale et l'apport de l'audit interne.

Chapitre 7 : Analyse du rôle de l'audit interne dans la GE à la LONASE

Ce chapitre nous permet de présenter les résultats quant au respect des principes du gouvernement d'entreprise (GE) et du rôle de l'audit interne dans ce processus au sein de la LONASE. Pour cela, nous avons administré quatre questionnaires différents aux principaux acteurs du GE. Ce travail d'analyse est basé sur les informations collectées au cours des interviews ainsi que le traitement de la collecte des réponses aux questionnaires.

Tout d'abord, nous allons procéder à l'analyse des différents résultats obtenus auprès des administrateurs et de la Direction Générale de la LONASE quant au respect des principes du GE. A ce niveau, il nous revient de faire ressortir le rôle de l'audit interne dans le GE de la LONASE.

Ensuite, de dégager les points forts et faibles de notre étude et enfin de formuler des recommandations dans le but de combler certains manquements observés par rapport aux directives. La mise en œuvre de ces recommandations aura pour impact l'amélioration du GE et l'efficacité de la fonction d'audit interne dans l'évaluation de ce processus.

7.1 Présentation des résultats sur le rôle de l'audit interne dans les travaux du conseil d'administration

Notre démarche dans cette section consistera à présenter les résultats des différents niveaux sur lesquels l'audit interne intervient dans le cadre de la gouvernance. Ces résultats sont issus de nos interviews avec le président du conseil d'administration et des questionnaires. Tenant compte de nos objectifs de recherche et de notre modèle d'analyse, la présentation des résultats portera sur les points suivants :

- la publication du rapport annuel du conseil d'administration ;
- la publication de résultats financiers de qualité ;
- absence d'administrateurs indépendants au sein du CA ;
- absence d'information publique sur la rémunération et la performance du CA.

7.1.1 La publication du rapport annuel du conseil d'administration

Il est dans l'obligation du CA de la LONASE, conformément au code de bonne gouvernance de l'ISA, de publier un rapport annuel de gestion. Ce rapport doit fait figurer des états financiers fiables et sincères ainsi que des informations comptables et financières pertinentes. Un bon système de contrôle interne est la garantie d'une bonne gouvernance. C'est ainsi que le CA de la LONASE a également l'obligation de rendre compte des procédures de contrôle interne dans un rapport. Or, l'évaluation du système de contrôle interne fait partie des missions de l'auditeur interne. A cet effet, la DAIQ assure au conseil, par ses revues que les procédures de contrôle interne sont dûment appliquées. En 2011, la DAIQ a mené une mission d'évaluation du système de contrôle interne relatif aux procédures d'élaboration des états financiers à la direction financière et comptable. Toutes ces missions ont donné lieu à l'émission d'un rapport d'audit spécifiant les plans d'action à mettre en œuvre par la direction. Du fait du caractère confidentiel des documents ayant trait à la gestion de la LONASE, nous n'avons pu consulter le rapport de gestion annuel et le rapport d'audit sur l'évaluation du contrôle interne des procédures comptables.

La DAIQ apporte ainsi au conseil la garantie que l'ensemble des informations figurant dans le rapport de gestion sont fiables.

7.1.2 La publication des résultats financiers de qualité

La publication financière est un volet important de la gouvernance. Les rapports annuels constituent le plus souvent le moyen de communiquer du conseil avec l'ensemble des parties prenantes de la société. Ils doivent divulguer des informations financières de qualité. Le CA en définissant les systèmes de contrôle met ainsi en place des mécanismes qui lui garantissent la qualité de ces informations. A la LONASE comme système de contrôle nous avons les systèmes informatiques. Ceux-ci jouent un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne relatif à l'information comptable et financière, et fournissent à la fois des contrôles préventifs automatisés, mais aussi des capacités de surveillance et d'analyse. La DAIQ est chargée conformément à son plan d'audit d'évaluer le système informatique pour s'assurer de son efficacité et de son fonctionnement. Ainsi, elle a effectué une mission sur les systèmes informatiques et d'exploitation au cours du premier trimestre de l'année 2012. Suite à ces

missions, la DAIQ apporte une forme de garantie au conseil que le rapport annuel contient des informations financières de qualité.

De même, la cartographie des risques de la LONASE relève le faible niveau des risques lié à l'information comptable et financière.

7.1.3 La prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires et des parties prenantes

Du fait que le capital de la LONASE soit détenu à 100% par l'Etat Sénégalais, la vérification de cette directive au sein de la société se fera par rapport à la prise en compte des intérêts des parties prenantes. Elle se manifeste surtout par la politique du top management de rétablir la confiance avec les parieurs et les fournisseurs mais aussi par l'information diffusée par la LONASE à travers son engagement dans la responsabilité sociétale de l'entreprise.

7.1.4 Les dispositions du code de bonne gouvernance de l'ISA sur l'implication majeure sur le rôle et les responsabilités de la direction

La LONASE s'est engagée au respect des dispositions du code de bonne gouvernance de l'ISA. Même si pour l'instant elle est à un stade embryonnaire, la direction de la LONASE s'attèle à l'application des directives du gouvernement d'entreprise, ce qui pour nous constitue un point fort et une bonne tendance vers la maîtrise de la conduite des activités.

Parmi les forces identifiées quant à l'organisation et au fonctionnement du conseil d'administration, nous avons relevé quelques points faibles concernant le respect des directives.

7.1.5 Absence d'administrateurs indépendants au sein du CA

Au sein du conseil d'administration de la LONASE, il n'existe pas d'administrateurs indépendants comme le préconise les directives en matière de gouvernement d'entreprise. En effet, la présence d'administrateurs indépendants au sein du conseil garantit une plus grande indépendance de celui-ci. Les administrateurs indépendants jouent un rôle important dans le

contrôle des dirigeants et leur présence engendre une diminution considérable de l'expropriation des richesses des actionnaires par les différents hauts responsables.

7.1.6 Absence d'information publique sur la rémunération et la performance du CA

Nous n'avons pas pu accéder pour notre étude aux informations sur la rémunération et l'indépendance des membres du CA et des dirigeants.

7.2 Présentation des résultats sur le rôle de l'audit interne dans les travaux de la direction générale

Dans le cadre de la GE, la direction générale de la LONASE doit assumer les responsabilités suivantes :

- la mise en place des systèmes de contrôle interne (à savoir les systèmes d'identification, d'évaluation, de gestion et de suivi des risques) ;
- la préparation des états financiers fiables ;
- l'évaluation de la situation financière.

Quel est donc la contribution de l'audit interne dans les travaux de la direction générale ?

7.2.1 L'audit interne dans la mise en place des systèmes de contrôle interne

La direction générale de la LONASE en collaboration avec la DAIQ et suivant les objectifs de cette dernière, aide à la mise en place des procédures de contrôle qui visent à la prévention, la détection du risque et à limiter ses conséquences. Ainsi, la DAIQ a évalué le dispositif de contrôle interne et a mis à la disposition de la direction générale une cartographie des risques relative à l'ensemble des processus de la LONASE. Cette cartographie se veut un outil de pilotage de la performance au service du management des risques. En outre, la cartographie a permis à la direction et suivant les recommandations de la DAIQ de définir les priorités d'action afin d'optimiser l'efficacité et à assurer une bonne maîtrise des opérations. La DAIQ a apporté ses conseils et sa collaboration à l'élaboration de manuels de procédures des différents cycles de la LONASE pour l'exercice 2012.

7.2.2 L'audit interne dans la préparation des états financiers

A travers sa mission d'évaluation du système de contrôle interne des procédures comptables et du système d'information des informations comptables et financières, la DAIQ contribue à ce que la direction générale dispose d'états financiers fiables. A cet effet, la cartographie des risques de la LONASE situe les risques liés à l'information comptable et financière à un niveau faible.

7.2.3 L'audit interne dans l'évaluation de la situation financière

La direction générale doit s'assurer régulièrement de la situation financière de la LONASE. La DAIQ est chargée alors de vérifier l'intégrité, la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des informations produites. En effet la direction de l'audit interne a eu à effectuer des missions portant sur l'audit de la trésorerie de la LONASE pour l'exercice 2012. La mission a effectivement porté sur les sous-processus suivants :

- encaissement des recettes ;
- règlement des taxes ;
- gestion de la trésorerie ;
- paiement des lots.

Cependant, nous n'avons pas pu vérifier l'existence, ni consulter les rapports d'audit relatifs à ces missions pour démontrer de la véracité des informations recueillies grâce à nos questionnaires.

7.3 L'apport de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise

Dans cette partie, notre présentation des résultats de l'apport de l'audit interne sera faite en prenant en compte notre modèle d'analyse. Cette démarche nous permet en effet, de cerner au mieux le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise. Ainsi, nous analyserons d'abord les facteurs d'efficacité de l'audit interne de la LONASE à travers son rattachement, son professionnalisme et ses moyens. Ensuite, son apport dans les différents domaines sera analysé en faisant ressortir les points forts et faibles. Enfin, nous terminerons par l'identification des risques liés aux faiblesses.

7.3.1 Rattachement de l'audit interne

Les services d'audit interne doivent être rattachés à l'échelon le plus élevé pour garantir leur indépendance et leur efficacité. On estime que le rattachement le plus approprié est celui de l'audit interne à la Direction Générale. Il ressort de notre analyse documentaire que la direction de l'audit interne et de la qualité est rattachée directement à la Direction Générale en «line» (voir annexe 2) à qui, elle communique, régulièrement, l'état d'avancement des travaux et les résultats du programme annuel d'audit. Ce rattachement a l'avantage de réduire le risque vis-à-vis des autres directions, l'auditeur interne est alors perçu comme un collaborateur.

De plus, le directeur de la DAIQ participe à toutes les réunions du comité de coordination, ce qui facilite le dialogue avec les autres directions. A cet effet, la DAIQ par ses conseils et recommandations, permet à la Direction Générale d'être réactive dans les prises de décisions pour la bonne marche de la société.

Cependant, ce rattachement en «line» fait courir le risque à la DAIQ de devenir opérationnel.

7.3.2 Le professionnalisme des auditeurs internes

L'indépendance de l'auditeur interne façonne le professionnalisme de la fonction d'audit interne. Dans ce cadre, nous avons constaté au cours de notre enquête que les auditeurs internes travaillent conformément aux normes internationales de l'IIA. Nous notons également l'élaboration du manuel d'audit interne de la DAIQ. Ce manuel a pour objectif de décrire pour chaque procédure les objectifs de contrôle, les principes et règles de gestion, les supports utilisés et les délais d'exécution des tâches. Les auditeurs internes disposent d'un plan d'audit pluriannuel sur cinq ans basé principalement sur la cartographie des risques, ce qui permet de mettre en exergue les zones de risques sur lesquelles le travail d'audit interne doit se focaliser. En ce qui concerne les missions d'audit et les contrôles généraux, ils sont réalisés par des auditeurs internes n'ayant pas de formation de base en audit. Toutefois, suivant le plan de formation de l'année 2012, les auditeurs sont amenés à approfondir les connaissances de la fonction d'audit interne. Il est prévu en effet, la formation de six agents du département audit.

7.3.5 Les forces

Il s'agit pour nous à ce stade de notre étude de faire ressortir les points forts quant au respect des bonnes pratiques.

7.3.5.1 Le respect des règles d'éthique

La LONASE dispose d'un code d'éthique, ce qui constitue une force pour les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise. En effet, ce code d'éthique vient renforcer la gouvernance et marque la volonté de la LONASE de cheminer avec l'ensemble du personnel dans un cadre propice au développement individuel de la société. Aussi, pour garantir son applicabilité et faire adhérer l'ensemble des collaborateurs, la DAIQ est chargée de la promotion par une large diffusion au sein de tous les services et par des séances de formation.

7.3.5.2 Le système de management des risques

L'élaboration de la cartographie des risques de la LONASE a favorisé la mise en place d'un contrôle interne et d'un processus adéquat de maîtrise des risques. Le système de management des risques représente pour nous un point fort. Il a facilité l'élaboration du plan d'audit de la DAIQ dans la mesure où les politiques de gestion des risques à court et long terme dépendent de la fréquence d'apparition des risques. En effet, la mise en place de ce système a été bénéfique pour la LONASE. A titre d'exemple, la DAIQ a formulé des avis indépendants, ou fournit des demandes d'avis à l'intention du top management sur des questions de contrôle interne liées aux réformes financières et opérationnelles en cours.

7.3.5.3 La fraude

Les missions de la DAIQ effectuées dans le domaine de l'exploitation par le biais du département de l'inspection générale des jeux dans la prévention de la fraude constituent une force pour la LONASE. Ainsi au titre de l'année 2012, le département de l'inspection générale des jeux prévoit le renforcement de la sécurisation de l'exploitation par des missions ponctuelles de supervision. Ces missions portent sur les points suivants :

- le respect des procédures arrêtées en matière de commercialisation et de paiement tant au niveau des agences que du service de contrôle des valeurs inactives ;

- la mise en place d'un dispositif de collecte des informations notamment par le biais de la circularisation au niveau des opérateurs téléphoniques ;
- le remboursement des avances de tabaski et de korité, consenties aux vendeurs ;
- le respect des taux de commission arrêtés.

L'apport de l'audit interne dans ce domaine permet ainsi à la LONASE d'être conforme aux réglementations et d'accroître son chiffre d'affaires.

7.3.5.4 La responsabilité sociétale de l'entreprise

La prise en compte des aspects sociaux et écologiques par la Direction Générale de la LONASE constitue une force. Ainsi, le département de la qualité aide la DG au respect de ses engagements vis-à-vis des parties prenantes.

7.3.5.5 La charte d'audit interne

La LONASE dispose d'une charte d'audit interne qui définit clairement les missions, les pouvoirs et les responsabilités. Cette charte a été élaborée en 2011 et approuvée par le conseil d'administration et la Direction Générale. Cette approbation par le CA assure l'indépendance de l'audit interne.

7.3.5.6 Ressources allouées à la DAIQ

Pour contribuer au processus du gouvernement d'entreprise, la DAIQ doit disposer de moyens appropriés lui permettant de mener à bien ses missions.

La direction de l'audit dispose en son sein de sept auditeurs internes confirmés et généralistes qui interviennent dans tous les domaines, de deux assistants qualité et de quatre inspecteurs des jeux. Elle dispose également de moyens financiers conséquents qui lui permettent de couvrir les différentes missions. Celles-ci sont effectuées par degré de priorité. Notons que l'ensemble des auditeurs internes ont un libre accès à toutes les informations et données requises pour le plein exercice de leurs missions.

7.3.5.7 Interaction entre les auditeurs internes et les commissaires aux comptes

Au cours de notre enquête, le directeur de l'audit interne a affirmé avoir une bonne relation avec le commissaire aux comptes (CAC) de la société. Cette relation se traduit dans la collaboration entre ces deux professionnels. Elle porte principalement sur la communication des travaux du plan d'audit et les échanges d'information. L'interaction entre les auditeurs internes et le CAC permet à ce dernier de mieux orienter ses travaux de vérification au cours des missions qui lui sont confiées. En effet, les auditeurs internes sont les premiers interlocuteurs du CAC, ce qui traduit la confiance croissante de celui-ci dans leurs travaux. Ainsi, la direction de l'audit interne affirme contribuer à compléter l'action du CAC.

7.3.5.8 Réaction des principaux acteurs

La direction générale de la LONASE reconnaît l'importance de la direction de l'audit interne au cœur des activités de la société. En effet, la DAIQ fournit à la DG des recommandations, des conseils et des informations afin de permettre ainsi qu'aux parties prenantes de s'acquitter efficacement de leurs responsabilités. En participant dans différents domaines entre autres la promotion des règles d'éthique, la communication des risques et des contrôles, la prévention de la fraude et la responsabilité sociétale de l'entreprise, la Direction Générale affirme que l'audit interne est un mécanisme clé dans le processus de gouvernement d'entreprise.

Au niveau des administrateurs, en particulier le PCA, il a une vision positive de l'action de l'audit interne sur le gouvernement d'entreprise. Mais, il soutient que le CA n'a pas de lien direct avec l'audit interne.

Il ressort de ces constats, que l'action de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise peut être renforcée par l'existence d'un comité d'audit au sein de la LONASE.

7.3.5.9 Missions effectuées par l'audit interne

L'audit interne intervient dans tous les domaines de la LONASE. Nous résumons ainsi dans le tableau ci-dessous, l'ensemble des missions effectuées au cours des trois premiers trimestres de l'année 2012.

Tableau n°5: Missions effectuées au cours des trois premiers trimestres 2012

TRIMESTRES	MISSIONS	NOMBRE D'INTERVENANTS	NOMBRE DE JOURS
Janv-Fev-Mars	Audit de la trésorerie	7	3
	Audit des systèmes informatiques et exploitation	7	2
	Audit des archives	7	2
Avr-Mai-Juin	Audit de la trésorerie	7	3
	Audit des immobilisations	7	2
	Audit de la gestion du patrimoine	7	2
Juil-Août-Sept	Audit de la trésorerie	7	3
	Audit de la gestion du personnel	7	2
	Audit de la gestion du management	7	2

Source : LONASE

Le calendrier des missions d'audit est soumis à l'approbation du directeur général, lequel au besoin apporte des modifications. Après chaque mission, les auditeurs internes adressent leurs rapports au directeur de la DAIQ qui à son tour les transmet à la DG. Le directeur général apprécie les recommandations à la réception des rapports et invite les audités à lui rendre compte. Le suivi des recommandations est effectué lors des futures missions par la DAIQ.

De ce qui précède, nous pouvons dire que l'audit interne joue un rôle dans le processus de gouvernement d'entreprise. Toutefois, en se référant sur les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise et du rôle de l'audit interne, nous décelons quelques points faibles.

7.3.6 Les faiblesses

Dans cette partie, nous nous attèlerons à faire ressortir les points faibles quant aux bonnes pratiques du gouvernement d'entreprise au sein de la LONASE et de faire ressortir les risques liés à ces faiblesses décelées.

7.3.6.1 Limite technique dans l'accomplissement de certaines missions

Au cours de nos interviews avec le directeur de l'auditeur interne, nous avons noté que la DAIQ ne disposait pas au sein de l'équipe des auditeurs internes de toutes les compétences nécessaires liées aux missions spécifiques.

Ainsi, nous notons que pour l'audit des archives de la LONASE, la DAIQ a du recourir à un expert externe. Il en est de même pour l'audit des systèmes informatiques et exploitation.

7.3.6.2 Absence de comité d'audit

La LONASE ne dispose pas en son sein de comité d'audit. La présence de ce comité au sein de la société garantit non seulement l'indépendance des auditeurs internes et des CAC mais surtout permet la réduction de l'asymétrie de l'information. Aussi, le comité d'audit s'assure que l'audit interne dispose des moyens adéquats pour la réalisation du plan d'audit et s'informe notamment de la composition et du professionnalisme de l'équipe d'audit.

7.3.6.3 Absence d'administrateurs indépendants

Les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise insistent sur la présence d'administrateurs indépendants au sein des conseils d'administration.

Les administrateurs indépendants garantissent une efficacité du contrôle qu'exercent les administrateurs sur les dirigeants dans le cadre du gouvernement d'entreprise. Ils permettent une meilleure gestion des situations de conflits d'intérêts entre actionnaires, administrateurs ou dirigeants. Au cours de notre enquête, et lors de notre entretien avec le directeur de l'audit interne, que le CA de la LONASE ne compte pas d'administrateurs indépendants en son sein.

7.3.6.4 Absence de rattachement fonctionnel

En plus d'être rattaché hiérarchiquement à la DG en «line» avec le risque pour la DAIQ de basculer dans l'opérationnel, nous avons constaté au cours de notre enquête qu'il n'existe pas de rattachement fonctionnel. Or, pour mettre en évidence les facteurs contribuant à son indépendance, l'audit interne doit être rattaché fonctionnellement au comité d'audit comme le préconise les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise.

7.3.7 Risques liés aux faiblesses

Suite à l'analyse de nos résultats en matière de respect des principes de gouvernance et du rôle de l'audit interne dans ce processus, il convient pour nous d'identifier quelques risques liés aux faiblesses. Nous présentons dans le tableau ci-dessous une synthèse de ces risques.

Tableau n°6: Identification des risques liés aux faiblesses

FAIBLESSES	RISQUES
Absence de comité d'audit au sein de la LONASE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ insuffisance du contrôle de la qualité et de l'intégrité des informations transmises aux actionnaires ; ▪ absence d'auditeurs internes compétents et intègres.
Absence d'administrateurs indépendants	<ul style="list-style-type: none"> ▪ faiblesse du contrôle des administrateurs sur les dirigeants ; ▪ mauvaise gestion des situations de conflits entre actionnaires, administrateurs ou dirigeants.
Absence de rattachement fonctionnel de la DAIQ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ atteinte à l'indépendance de l'audit interne ; ▪ insuffisance de visibilité du CA sur la gestion de l'activité par le directeur général.
Limite technique dans l'accomplissement de certaines missions d'audit	<ul style="list-style-type: none"> ▪ traitement erroné des informations ; ▪ dépendance vis-à-vis de l'audité ; ▪ fraudes non décelées.

Source : Nous même

Au regard de ce qui précède, il convient de réfléchir sur les axes d'amélioration du rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise. Ce qui nous amène à formuler des recommandations selon les deux composantes de notre étude. Il s'agit dans un premier temps de formuler des recommandations pour remédier aux insuffisances identifiées quant au respect des directives en matière de gouvernement d'entreprise. Et dans un deuxième temps, proposer des recommandations permettant d'accroître la valeur ajoutée de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise.

7.4 Recommandations

Les insuffisances relevées en matière de respect des directives de gouvernement d'entreprise et des risques liés quant au rôle de l'audit interne, nous permettent de formuler les recommandations suivantes :

7.4.1 Recommandations par rapport au respect des directives du GE

Suite au diagnostic de notre présente étude, nous avons constaté qu'en matière de gouvernement d'entreprise, la LONASE dispose d'un CA qui respecte certaines directives. Toutefois, les insuffisances relevées méritent d'être améliorées. Nous souhaiterions que les recommandations ci-dessous énumérées soient prises en compte par le CA.

7.4.1.1 Existence d'un comité d'audit

Nous avons évoqué plus haut l'inexistence d'un comité d'audit au sein de la LONASE.

Il serait souhaitable de mettre en place un comité d'audit au sein du conseil d'administration. Ce comité sera particulièrement chargé de veiller à la qualité des informations financières et au respect des règles d'éthique. En particulier, l'efficacité du comité d'audit est mise en avant du fait de son rôle primordial dans le contrôle interne, pour la fiabilité du rapport financier, et in fine pour la qualité de l'information financière communiquée aux tiers.

7.4.1.2 Existence d'un comité de rémunération

Nous recommandons la création d'un comité de rémunération qui aura en charge de fixer le salaire des principaux dirigeants entre autres le directeur général, le secrétaire général, les directeurs et les conseillers. Le comité de rémunération permettra ainsi au conseil d'administration de définir les critères pour l'attribution des parties variables ou des rémunérations différées.

7.4.1.3 Présence d'administrateurs indépendants au sein du CA

Afin de garantir un contrôle efficace des administrateurs sur les dirigeants et une meilleure gestion des situations de conflits, nous recommandons au conseil d'administration la présence d'administrateurs indépendants en son sein.

7.4.1.4 Transparence et diffusion de l'information

Un gouvernement d'entreprise efficace doit garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise, notamment la situation financière, les résultats, l'actionnariat et le gouvernement d'entreprise. En effet, la transparence et la diffusion des informations constituent l'un des piliers d'une bonne gouvernance d'entreprise.

Nous recommandons ainsi à la direction générale de la LONASE une diffusion large et une disponibilité de l'information portant sur les pratiques de gouvernement d'entreprise appliquées, et les rapports annuels de gestion sur le site internet de la société.

7.4.1.5 Evaluation de la performance du CA et des administrateurs

Afin d'avoir un conseil d'administration efficace, nous recommandons aux membres une formation chaque année pour mieux comprendre le fonctionnement et l'environnement dans lequel évolue la société.

Il serait souhaitable que le conseil d'administration procède à son auto-évaluation qui portera sur son fonctionnement, une évaluation chaque semestre ou chaque année quant à son efficacité. Cette évaluation pourrait être mise en œuvre soit sous la direction d'un administrateur indépendant, soit avec l'aide d'un consultant extérieur. Cette évaluation permet au conseil de vérifier que ses membres disposent collectivement des compétences lui permettant de remplir ses missions telles que définies par les statuts de la LONASE.

La réalisation de ces évaluations doit faire mention dans le rapport annuel du CA.

7.4.2 Recommandations par rapport au rôle de l'audit interne dans le GE

Dans cette partie, nos recommandations s'adressent aux dirigeants pour que l'audit interne puisse contribuer d'avantage au processus de gouvernement. Ainsi, la prise en compte de ces recommandations permettra à l'audit interne d'être un acteur majeur au gouvernement d'entreprise au sein de la LONASE.

7.4.2.1 Limite technique des auditeurs internes

Pour couvrir les domaines du gouvernement d'entreprise, nous recommandons le renforcement des capacités techniques pour les auditeurs internes afin de réduire les coûts d'externalisation des travaux.

7.4.2.2 Rattachement fonctionnel de l'audit interne

Pour une meilleure gouvernance, nous recommandons l'adoption d'un rattachement fonctionnel de l'audit interne pour assurer son indépendance et renforcer son efficacité. Un tel rattachement lui permettra d'être un outil d'information fiable aussi bien pour la DG que pour le CA. Son adoption permettra l'émergence d'une véritable culture du contrôle à la LONASE et complètera la mise en place des dispositifs de bonnes pratiques. Ce positionnement de l'audit interne permettra d'améliorer la communication entre ce dernier avec le comité d'audit et le conseil d'administration.

7.4.2.3 Mise en place d'un service de risk management

En vue d'assurer un meilleur traitement et un suivi des risques auxquels est exposée la LONASE, la création d'un service dédié au risk management serait nécessaire. Ce service en collaboration avec la DAIQ pourra définir les procédures de contrôle adéquates relatives à la maîtrise des risques.

Il ressort de notre analyse, que la LONASE pratique une forme traditionnelle de gouvernement d'entreprise. Le conseil d'administration a peu d'autorité et assure une supervision ou un contrôle indépendant limité et où les membres ne comprennent pas le rôle et les responsabilités qui sont les leurs. Le dispositif n'offre pas suffisamment de garanties de transparence.

Dans cette deuxième partie, nous avons présenté la LONASE en tenant compte de sa structure organisationnelle. En premier lieu, nous avons décrit le processus de gouvernement d'entreprise à travers un des mécanismes internes qui est le conseil d'administration. Cette description a pu se faire grâce aux informations recueillies. En deuxième lieu, nous avons identifié les domaines du processus dans lesquels l'audit interne intervient. Ainsi, nous avons décrit l'existant en matière de l'apport de l'audit interne et des relations qui existent entre ce dernier et les autres acteurs du gouvernement d'entreprise. Et en troisième lieu, nous avons analysé nos résultats selon les deux composantes à savoir l'organisation et la qualité du fonctionnement du conseil d'administration et du rôle de l'audit interne. L'analyse de ces deux composantes de notre étude a fait ressortir l'importance de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise. Toutefois, l'analyse a permis d'identifier des forces et des faiblesses et aussi les risques qui peuvent fragiliser le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise.

Il revient au conseil d'administration et aux dirigeants de mettre en œuvre les recommandations formulées de notre part et d'assurer leur suivi.

CEPAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG
BIBLIOTHEQUE

Cependant, pour un bon gouvernement d'entreprise, le conseil doit se doter de comités spécialisés et disposer en son sein d'administrateurs indépendants.

Pour permettre à l'audit interne d'assurer pleinement son indépendance, la LONASE doit avoir au moins un comité d'audit.

Ainsi, l'audit interne rattaché fonctionnellement à ce comité pourra jouer son rôle d'acteur majeur dans le gouvernement d'entreprise en fournissant des informations fiables aussi bien à la direction générale, au conseil d'administration et au comité d'audit.

Nous avons montré à la fin de notre travail, que l'audit interne de la LONASE participe à l'amélioration du contrôle interne et au management des risques. Nous pouvons donc dire que l'audit interne de la LONASE à travers son implication dans l'évaluation du gouvernement d'entreprise aide le top management à la réalisation de ses objectifs.

CESG
BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Répartition du personnel de la LONASE.....	98
Annexe 2 : Organigramme de la LONASE.....	99
Annexe 3 : Organigramme de la DAIQ.....	100
Annexe 4 : Glossaire.....	101
Annexe 5 : Tableau récapitulatif des personnes rencontrées et interviewées.....	103
Annexe 6 : Guide d'entretien avec le PCA de la LONASE.....	104
Annexe 7 : Guide d'entretien avec le directeur de l'audit interne et de la qualité.....	105
Annexe 8 : Questionnaire adressé au président du conseil d'administration.....	107
Annexe 9 : Questionnaire adressé au directeur général.....	113
Annexe 10 : Questionnaire adressé au directeur de l'audit interne et de la qualité.....	117

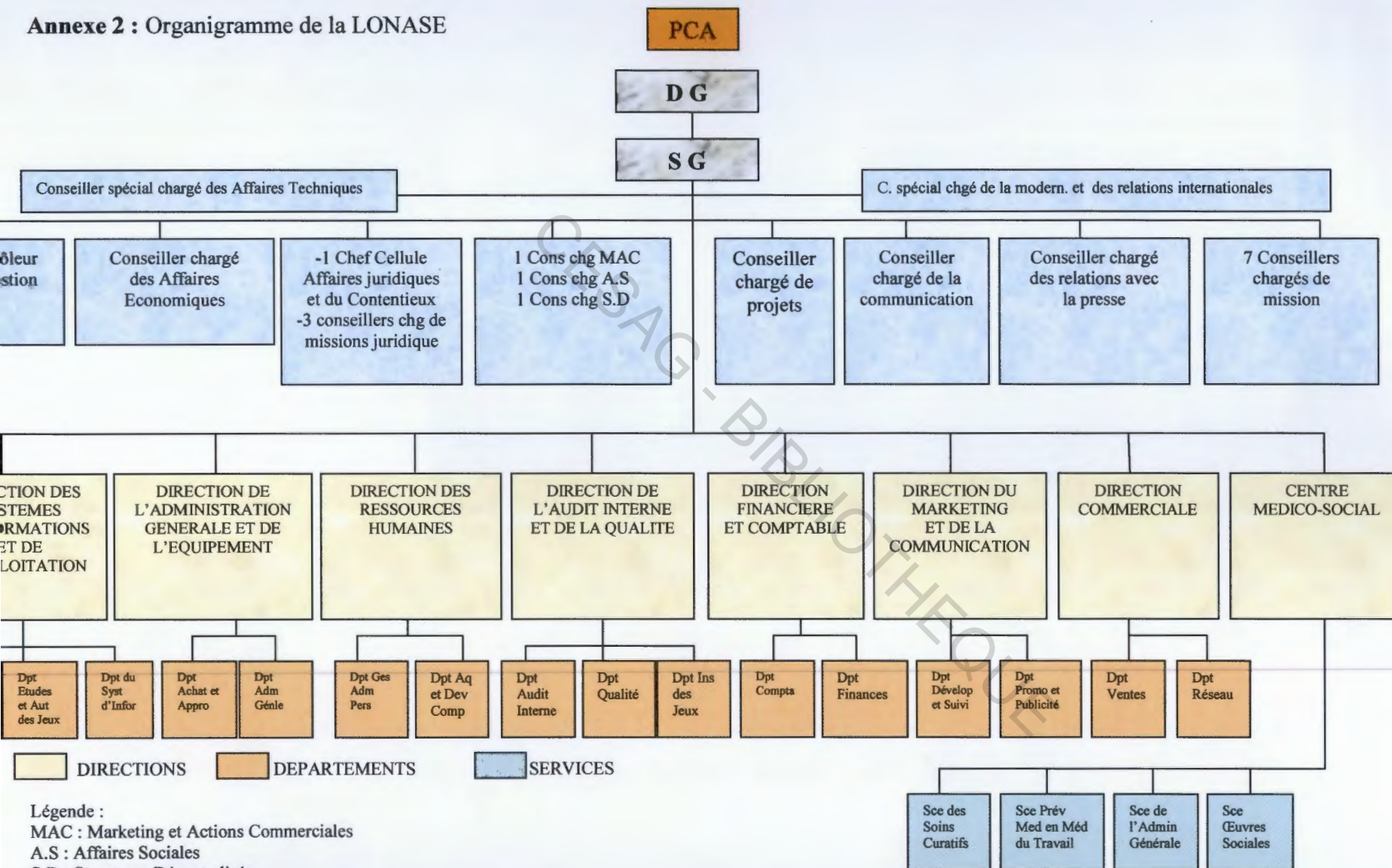
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Répartition du personnel de la LONASE

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

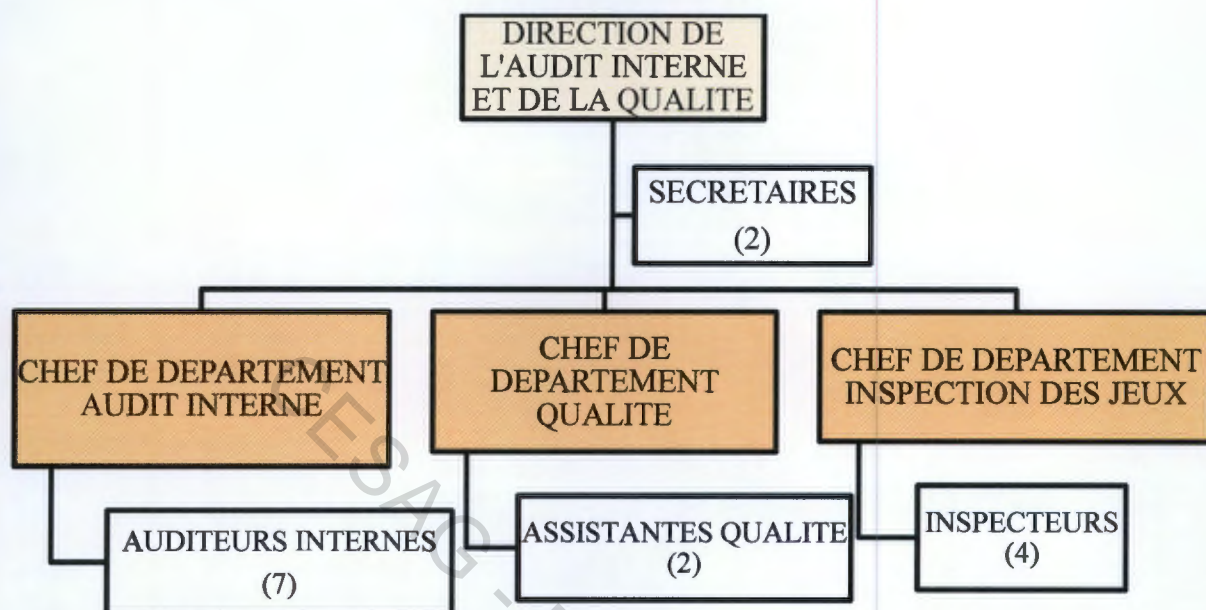
Source : Nous même

Annexe 2 : Organigramme de la LONASE



Source: LONASE/SG/DRH/SFTGP Janvier 2012

Annexe 3 : Organigramme de la Direction de l'audit interne et de la qualité



Source : LONASE/DAIQ/ALGB/Septembre 2011

Annexe 4 : Glossaire

Administrateur externe : Administrateur qui n'est pas actionnaire de la société.

Administrateur indépendant : Administrateur qui n'entretient aucune relation de quelque nature que ce soit, avec la société ou son groupe, qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement.

Asymétrie de l'information : Constat que chaque acteur sur le marché ne dispose pas des mêmes informations ou n'en n'ont pas la même interprétation.

Charte : La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation ; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions ; définit le champ des activités d'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du conseil.

Conflit d'intérêts : Toute relation qui n'est pas ou ne semble pas être dans l'intérêt de l'organisation. Un conflit d'intérêts peut nuire à la capacité d'une personne à assumer de façon objective ses devoirs et responsabilités.

Conseil : Le conseil est un organe de gouvernance d'une organisation. Il peut s'agir d'un conseil d'administration, d'un conseil de surveillance, de l'organe délibérant d'un organisme public ou d'une association ou de tout autre organe y compris le comité d'audit auquel le responsable de l'audit interne peut être rattaché sur le plan fonctionnel.

Contrôle (dispositifs de contrôle) : Toute mesure prise par le management, le conseil et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les buts et objectifs seront atteints.

Ethique : Le moyen de réduire la fréquence des crises émanant du comportement des organisations.

Gouvernement d'entreprise : Le dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs.

Management des risques : Processus visant à identifier, évaluer, gérer et piloter les événements éventuels et les situations pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation.

Responsabilité sociétale d'entreprise : Concept dans lequel les entreprises intègrent les préoccupations sociales, environnementales et économiques dans leurs activités et dans leurs interactions avec leurs parties prenantes sur une base volontaire.

Shareholder : Représentant des principaux actionnaires qui a un rôle consultatif auprès du conseil d'administration.

Stakeholder : Ensemble des individus et groupes (salariés, clients, fournisseurs, investisseurs, syndicats, ONG, collectivités locales, etc.) situés à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation, qui en déterminent le fonctionnement et qui dépendent d'elle, en partie au moins, pour la réalisation de leurs objectifs propres.

Annexe 5 : Liste des personnes rencontrées et interviewées

Directions / Départements	Responsabilité	Effectif de l'échantillon	Effectif total
Conseil d'administration	PCA	1	6
Direction de l'audit interne et de la qualité	Directeur de l'audit interne	1	1
Département de l'audit interne	Chef département de l'audit interne	1	6
Département de la qualité	Chef de service	2	2
Direction Contrôle de Gestion	Contrôleur de Gestion	1	1
Direction financière et comptable	Directrice financière et comptable	1	1

Source : nous même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 6 : Guide d'entretien pour le président du conseil d'administration

1. Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle de la LONASE ?
2. Comment définissez-vous un bon gouvernement d'entreprise ?
3. Quel est le fonctionnement, la composition et la taille de votre conseil d'administration ?
4. Existe-t-il au sein de votre conseil d'administration des administrateurs indépendants ?
5. Quel est votre référentiel en matière de code de bonne gouvernance ?
6. Quelle est la fréquence des réunions du conseil ?
7. Quelle est la durée des mandats des administrateurs ?
8. Existe-t-il une charte d'administrateur au sein de la LONASE ?
9. Existe-t-il des comités au sein de la LONASE ?
10. Le conseil d'administration veille-t-il à ce que la direction générale applique des politiques qui interdisent les activités et relations portant atteintes à la qualité du gouvernement d'entreprise ?
11. Selon est-ce que l'audit interne participe au gouvernement d'entreprise ?
12. A quel niveau peut-on rattacher l'audit interne ?
13. Quelles sont vos relations avec les auditeurs internes de la LONASE ?
14. Quelles sont les relations entre les auditeurs internes et les autres acteurs du gouvernement d'entreprise de la LONASE ?
15. Comment se comportent les dirigeants dans leurs relations avec les autres parties prenantes de la LONASE ?

Annexe 7 : Guide d'entretien pour le directeur de l'audit interne et de la qualité

1. Quels sont les aspects sur lesquels un responsable d'audit interne devra insister pour rendre le service efficace à long et moyen termes ?
2. Disposez-vous d'une charte d'audit interne qui définit les responsabilités, les missions et les pouvoirs de la fonction ?
3. Comment fonctionne la gouvernance au sein de votre structure ?
4. La LONASE et le système de gouvernement d'entreprise sont-ils systématiquement analysés pour déceler d'éventuels problèmes ?
5. La revue périodique de la charte garantit-elle l'adéquation permanente de la capacité d'intervention de l'audit interne avec les missions qui lui sont assignées ?
6. Le responsable de l'audit interne a-t-il un accès direct et non restreint à la direction générale et au conseil selon la norme 1100 de l'IIA ?
7. Les relations fonctionnelles de la DAIQ avec le conseil d'administration couvrent elles les domaines suivants :
 - approbation de la charte d'audit interne ;
 - approbation du plan d'audit interne fondé sur l'approche par les risques ;
 - approbation des décisions liées à la nomination et à la révocation du responsable de l'audit interne ;
 - demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne.
8. Le conseil d'administration est-il destinataire des informations adressées par le responsable d'audit relatives à la réalisation du plan d'audit ou de tout autre sujet afférent à l'audit interne ?
9. Quel est votre référentiel en matière de gouvernement d'entreprise ?
 - LSF
 - SOX
 - Code de bonne gouvernance ISA
10. A quand remonte le dernier rapport de gestion de la LONASE ?
11. L'audit interne est une fonction qui se veut par sa valeur ajoutée, estimez-vous qu'au sein de la LONASE, la DAIQ apporte une valeur ajoutée ?
12. Si oui, quels sont les domaines dans lesquels vous pensez que vous apportez de la valeur ajoutée ?
13. La fonction d'audit interne concerne-t-elle toutes les fonctions de la LONASE ?

14. Existe-t-il un dispositif mis en place qui permet aux salariés de rapporter anonymement les renseignements à la direction générale ?
15. Disposez-vous d'un code d'éthique ?
16. Faites-vous la promotion de ce code au sein de la LONASE ?
17. Faites-vous des missions de conseil ?
18. Disposez-vous au sein de votre équipe de toutes les compétences nécessaires à la réalisation de vos missions ?
19. Quelle est votre relation avec le conseil d'administration ?
20. Quelle est votre relation avec le commissaire aux comptes ?
21. Avez-vous mis en place un programme d'assurance qualité ?
22. Avez-vous fait l'objet d'une évaluation externe ?

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 8 : Questionnaire adressé aux membres du conseil d'administration

I. Organisation du conseil d'administration

1. Existent-ils des textes organisationnels (statuts, règlement intérieur du CA, code de conduite et autres politiques concernant les règles d'éthique, etc.) répondant aux principes du gouvernement d'entreprise ?

Oui

Non

2. Si oui, ces textes sont-ils diffusés aux différentes parties prenantes ?

Oui

Non

3. Les codes traitent-ils de conflits d'intérêt, de paiements irréguliers ou frauduleux d'entraves à la concurrence, d'opérations d'initiés ?

Oui

Non

4. Les membres du personnel sont-ils tenus de confirmer périodiquement qu'ils ont pris connaissance des dispositions des codes ?

Oui

Non

5. Les relations courantes avec les parties prenantes sont-elles fondées sur l'honnêteté et l'équité ?

Oui

Non

6. Le conseil est-il doté d'une charte fixant les devoirs et droits des administrateurs ?

Oui

Non

7. Si oui, les règles de répartition du pouvoir entre la Direction et le conseil sont-elles fixées ?

Oui

Non

8. Quelle est la durée des mandats des administrateurs

1 - 2 ans

3 - 5 ans

9. Des dispositions ont-elles été prises pour répondre aux exigences de transparence et de diffusion de l'information sur les activités de la société ?

Oui

Non

10. Quelles sont les principales missions assignées au CA ?	OUI	NON
a) Définir la stratégie de la société		
b) Approuver les plans stratégiques et les budgets soumis par le comité de Direction		
c) Déterminer les orientations de l'activité de la société		
d) Désigner les mandataires sociaux		
e) Contrôler la gestion		
f) Veiller à la qualité de l'information fournie aux actionnaires ainsi qu'aux autres parties prenantes		
g) S'assurer du fonctionnement et de l'application du dispositif de contrôle interne		
h) S'assurer du respect du code d'éthique		
i) Autres (Préciser)		

11. Le CA s'assure-t-il que l'affectation des responsabilités et la délégation de pouvoir en matière d'objectifs liés à l'organisation sont clairement définies ?

Oui

Non

II. Fonctionnement du CA

12. Les fonctions de PCA et du DG sont-elles séparées ?

Oui

Non

13. Quelle est la taille de votre CA ?

03-12 Membres

12-24 Membres

14. Le conseil comprend-il des membres officiellement déclarés «indépendants» ?

Oui

Non

15. Si oui, parmi les administrateurs, combien jugez-vous indépendants ?

0-3 administrateurs indépendants

4-7 administrateurs indépendants

16. Les administrateurs exercent-ils souvent un ou plusieurs mandats d'administrateur ?

Oui Non

17. La société communique-t-elle de manière permanente aux administrateurs toute information pertinente ?

Oui Non

18. Les administrateurs reçoivent-ils une formation initiale ?

Oui Non

19. Les administrateurs reçoivent-ils une formation permanente ?

Oui Non

20. Si oui, ont-ils une connaissance de la société et suffisamment de temps à consacrer à leur tâche ?

Oui Non

21. L'administrateur doit-il faire part au conseil de toute situation de conflit d'intérêt ?

Oui Non

22. Votre CA est-il organisé en comités ?

Oui Non

23. Si oui lesquels des comités suivants retrouvent-on au sein de votre conseil ?	OUI	NON
a) Comité d'audit		
b) Comité de nomination		
c) Comité de rémunération		
d) Comité de gouvernement d'entreprise		
e) Comité d'éthique		

f) Comité stratégique		
g) Comité de gestion des risques et finance		
h) Comité des conventions		
i) Comité de l'étude des avantages consentis aux salariés		
j) Autres (Préciser)		

23. S'il existe un comité d'audit au sein du CA,

a) Quelles sont ses attributions ?

.....

.....

.....

b) quelles sont ses missions	OUI	NON
- Examiner les comptes annuels, semestriels, voire trimestriels		
- Participer aux choix des commissaires aux comptes et instituer une relation directe avec eux		
- Etablir un dialogue avec les organes de contrôle de la société (auditeurs internes, etc.)		
- Assurer l'indépendance des commissaires et des auditeurs internes		
- Autres (Préciser)		

c) Quelle est la fréquence de ses réunions ?

.....

.....

24. Le conseil et les membres du comité d'audit reçoivent-ils, en temps voulu, les informations permettant le suivi des objectifs de gestion et des stratégies, la situation financière de la société et ses résultats d'exploitation ?

Oui

Non

25. Le CA s'assure-t-il de l'existence des rapports de gestion ?

Oui

Non

26. Le conseil et le comité d'audit s'assure-t-il de la fiabilité des informations financières ?
Oui Non
27. Existent-ils des systèmes de rémunération ou d'autres contraintes qui font peser une pression excessive et injuste sur le personnel, le conduisant à déroger aux valeurs d'éthique ?
Oui Non
28. Le conseil donne-t-il son avis sur le renouvellement des mandats des commissaires aux comptes ?
Oui Non
29. Le renouvellement des mandats des commissaires aux comptes a-t-il donné lieu à un appel d'offre ?
Oui Non
30. L'audit interne a-t-il toujours une vision réaliste et opérationnelle de l'activité de la société ?
Oui Non
31. Est-ce que la direction de l'audit travaille-t-elle avec le comité d'audit ?
Oui Non
32. La direction de l'audit communique-t-elle librement avec les membres du CA ou du comité d'audit ?
Oui Non
33. La direction de l'audit évalue-t-elle le processus de gouvernance d'entreprise selon les normes de l'IIA ?
Oui Non
34. La direction de l'audit crée-t-il une valeur ajoutée à la société ?
Oui Non
35. Si oui, quels sont les résultats ?
.....
.....

III. Evaluation de la performance du CA

36. Le conseil procède-t-il à une évaluation de sa performance et celle de ses membres ?

Oui

Non

37. L'évaluation fait-elle l'objet d'un compte rendu dans le rapport annuel?

Oui

Non

38. Parmi les aspects suivants, lesquels sont pris en compte dans l'évaluation ?	OUI	NON
a) La structure et les responsabilités du conseil et de ses comités		
b) La connaissance et la compréhension de l'organisation		
c) La diversité au sein du conseil		
d) La culture et le dynamisme du conseil		
e) L'efficacité du PCA		
f) L'efficacité individuelle des administrateurs		

39. Le conseil évalue-t-il l'indépendance de la direction de l'audit par rapport aux activités qu'elle doit contrôler ?

Oui

Non

40. Le CA évalue-t-il le PCA selon les dispositions du code de bonne gouvernance ?

Oui

Non

Annexe 9 : Questionnaire adressé au directeur général

I. Informations sur l'organisation

1. Existent-ils des textes organisationnels (statuts, règlement intérieur du conseil d'administration, code de bonne conduite et autres politiques concernant les règles d'éthique, etc.) répondant aux principes de gouvernement d'entreprise ?
Oui Non
2. Si oui, ces textes sont-ils diffusés aux différentes parties prenantes ?
Oui Non
3. Les codes traitent-ils de conflits d'intérêt, de l'obligation de rendre compte des dirigeants sur les processus de contrôle et de management des risques et de la réduction de l'asymétrie de l'information ?
Oui Non
4. Le management dirige-t-il la société dans le respect des intérêts des investisseurs et autres parties prenantes ?
Oui Non
5. Si oui, diffuse-t-il des informations dignes d'intérêt ?
Oui Non
6. Les membres du personnel sont-ils tenus de confirmer périodiquement qu'ils ont pris connaissance des dispositions des codes ?
Oui Non
7. Existent-ils des plans de continuité d'activité, de gestion de crise et de succession du personnel stratégique ?
Oui Non
8. Existe-t-il un programme actualisé au sein de la société ?
Oui Non

9. Quelles sont les principales missions assignées à la DG dans le cadre de la bonne gouvernance ?	OUI	NON
a) Mettre en œuvre les stratégies de développement		
b) Piloter les activités		
c) Mettre en place des contrôles internes (systèmes d'identification, d'évaluation, de gestion et de suivi des risques financiers, opérationnels)		
d) Soumettre au CA une évaluation objective et compréhensible de la situation financière de la société		
e) Fournir à temps utile au CA toutes les informations nécessaires à l'exécution de ses obligations		
f) Soumettre au CA, les principales options stratégiques		
g) Assurer la mise en œuvre des décisions prises par le CA		
h) Informer régulièrement le conseil des actions menées par le comité de Direction et responsable du fonctionnement de celui-ci		
i) Autres (Préciser)		

II. Informations sur l'audit interne

10. Quel est le niveau de rattachement hiérarchique de la direction de l'audit ?

- a) Comité d'audit
- b) Conseil d'administration
- c) Direction générale
- d) Direction financière et comptable
- e) Autres (préciser)

11. Quel est le niveau de rattachement fonctionnel de la direction d'audit ?

- a) Conseil d'administration
- b) Comité d'audit

12. La charte d'audit interne a-t-elle été révisée au cours des deux dernières années ?

Oui Non

13. La charte de l'audit interne peut-elle être consultée par tous les membres de la société ?

Oui

Non

14. Le responsable de l'audit interne soumet-il la charte d'audit à l'approbation de la direction générale et du conseil comme le préconise la norme 1000 de l'IIA ?

Oui

Non

15. La direction de l'audit interne facilite-t-elle :	OUI	NON
a) Une cohérence en termes de qualité des services fournis à la société		
b) L'apport d'une valeur ajoutée à la société		

16. Quel lien relationnel le directeur général entretient-il avec la direction de l'audit ?

.....

.....

17. Parmi ces facteurs de risque, lesquels s'appliquent à votre société ?	OUI	NON
a) Ethique		
b) Pressions de la direction		
c) Compétence et intégrité du personnel		
d) La taille de l'entreprise		
e) Le volume des transactions		
f) La situation économique et financière		
g) La concurrence		
h) La complexité		
i) L'impact des clients, des fournisseurs et du gouvernement		
j) Le degré d'informatisation des systèmes d'information		

k) La dispersion géographique des activités		
l) L'adéquation et l'efficacité du système de contrôle interne		
m) Les changements organisationnels, opérationnels et technologiques		
n) La perception des managers et les estimations comptables		
o) L'acceptation des résultats de l'audit et les actions de corrections décidées		
p) La date et les résultats des audits antérieurs		

18. La direction de l'audit évalue-t-elle le processus de gouvernance d'entreprise selon la norme 2110 de l'IIA ?

Oui

Non

19. La direction de l'audit crée-t-elle une valeur ajoutée à la société ?

Oui

Non

20. Quel est votre degré de satisfaction concernant l'efficacité du département d'audit ?

Très satisfaisant

Satisfaisant

Insatisfaisant

21. Concernant les systèmes d'information, quels sont les thèmes qui sont de la responsabilité du directeur général ?

a) Conformité des systèmes d'information et contrôle interne

b) Droits d'accès aux systèmes d'information et politique de sécurité

c) Continuité d'exploitation

d) Autres (préciser)

Annexe 10 : Questionnaire adressé au directeur de l'audit interne et de la qualité

1. Appellation :

Direction Département Service Cellule

2. Quelles sont les principales missions assignées à la direction de l'audit ?	OUI	NON
a) Evaluer le système d'organisation		
b) Evaluer le processus de gouvernement d'entreprise		
c) Evaluer l'adéquation et l'efficacité du dispositif de contrôle interne		
d) Evaluer le processus de management des risques		
e) S'assurer de la fiabilité et de l'intégrité des informations et des moyens utilisés pour collecter, traiter, enregistrer et diffuser ces informations		
f) S'assurer du respect des politiques, plans, directives, procédures, lois et règlements		
g) S'assurer de la protection et de l'optimisation des ressources		
h) Autres (préciser)		

3. Quelles sont les principales responsabilités assignées à la direction de l'audit	OUI	NON
a) Conduite des audits		
-audit comptable et financier		
-audit social		
-audit de la stratégie		
-audit de la qualité		
-audit informatique		
-audit fiscal		
-autres (préciser)		
b) Assurer des contrôles		
c) Planifier des missions		
d) Définir des programmes de travail		

e) Contribuer à la création de la valeur dans la société		
f) Contribuer au processus de gouvernement d'entreprise		
g) Apporter un diagnostic		
h) Formuler des recommandations		
i) Remonter régulièrement les points constatés à la hiérarchie		

4. Quel est le niveau de rattachement hiérarchique de la direction d'audit ?

- a) Comité d'audit
- b) CA
- c) Direction générale
- d) Direction financière et comptable
- e) Autres (préciser)

5. Quel est le niveau de rattachement fonctionnel de la direction d'audit ?

- a) CA
- b) Comité d'audit

6. La charte de l'audit interne définit-elle de façon suffisamment détaillée ?	OUI	NON
a) Les missions et responsabilités		
b) Les normes de travail		
c) L'organisation et le processus d'audit		
d) La référence aux normes, principes, codes		
e) Autres (préciser)		

7. La charte de l'audit interne a-t-elle été révisée au cours des deux dernières années ?

Oui Non

8. La charte de l'audit interne peut-elle être consultée par tous les membres de la société ?

Oui Non

9. Votre société possède-t-elle un code d'éthique, un code de bonne conduite ?

Oui Non

10. Avez-vous un manuel de procédures ?

Oui

Non

11. Si oui, préciser sa date de conception.....

12. Quelle est la date de sa dernière mise à jour.....

13. Avez-vous un manuel d'audit interne ?

Oui

Non

14. Si oui, veuillez préciser sa date de conception.....

15. Pour chaque procédure, le manuel décrit-il :	OUI	NON
a) Les objectifs de contrôle ?		
b) Les principes et règles de gestion ?		
c) Les supports utilisés ?		
d) Les délais d'exécution des tâches ?		

16. Quel est l'effectif de votre équipe?

.....

17. Quelle est la composition de l'équipe :	OUI	NON
a) De jeunes auditeurs débutants		
b) Des auditeurs confirmés		
c) Des auditeurs généralistes		
d) Des auditeurs spécialistes		
e) Interne (dans l'entité)		
f) Externe (en dehors de l'entité)		

18. La structure et la composition des équipes d'audit interne sont-elles en adéquation avec les recommandations de l'IIA ?

Oui

Non

	OUI	NON
19. Existe-t-il un plan pluriannuel d'audit		
20. Le plan pluriannuel est-il décliné en programme annuel ?		
21. Si «oui» combien d'années couvre-t-il ?		
22. Avez-vous un plan annuel d'audit ?		
23. Avez-vous établi une cartographie des risques de votre société ?		
24. Si «oui» veuillez préciser la date de sa dernière mise à jour		
25. La direction d'audit recueille-t-elle les demandes et suggestions des différentes directions opérationnelles ?		
26. Soumet-elle le projet à la direction pour approbation après une concertation avec le responsable du service d'audit interne		

27. Quels outils de travail utilisez-vous ?

.....

.....

.....

GESTION DES MISSIONS	OUI	NON
28. Avez-vous un planning des missions ?		
29. Ce planning est-il respecté ?		
30. Votre planning des missions tient-il compte :		
31. Un budget de fonctionnement alloué à chaque type de mission		
32. Quand vous évaluez le CI, utilisez-vous :		
- L'approche par les contrôles		
- L'approche par les risques		
33. La direction d'audit effectue-t-elle des missions surprises ?		
34. Les missions surprises demandées par la direction perturbent-elles votre planning des missions ?		
35. La direction d'audit sous-traite-t-elle des missions d'audit spécifiques ?		
36. Si «oui» pour quels types de missions sous-traitez vous		
- Audits spécialisés		

- Assistance conseil		
- Autres (préciser)		
37. Les équipes sont-elles composées en fonction de la compétence requise pour les missions ?		
38. La direction d'audit reçoit-elle souvent des demandes de missions des audités ?		
39. La direction d'audit communique-t-elle ses rapports aux :		
a) CA		
b) Comité d'audit		
c) CAC		
d) Organismes régulateurs		
e) Autres (préciser)		
40. Relancez-vous les audités sur la mise en œuvre des recommandations ?		
41. Travaillez-vous dans un environnement informatisé ?		
42. Si oui, intervenez-vous en tant que :		
a) Concepteur/développeur (participant au développement) ?		
b) Auditeur (évaluateur du système informatisé) ?		
c) Utilisateur ?		

43. Quelles sont vos relations avec les auditeurs externes ?	OUI	NON
a) Rencontres périodiques pour discuter des questions d'intérêt commun		
b) Accès réciproques aux papiers de travail de chacun		
c) Echange des rapports d'audit		
d) Développement d'une compréhension commune des techniques, méthodes et terminologie d'audit de chacun		
e) Modalités de mise en œuvre des recommandations de l'auditeur externe		

44. La direction d'audit fait l'objet d'une évaluation externe comme l'exige la norme 1312 ?

Oui

Non

45. Existent-ils des programmes d'assurance et d'amélioration de la qualité ?

Oui

Non

46. Est-ce que le responsable de l'audit interne communique-t-il à la direction générale et au CA les résultats des programmes d'assurance et d'amélioration de la qualité ?

Oui

Non

47. La direction d'audit travaille-t-elle avec le comité d'audit pour assurer de solides contrôles ?

Oui

Non

CEESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ouvrages

1. AHOANGANSI Evariste (2010), *Audit et révision des comptes : Aspects internationaux et espace OHADA*, Edition MONDEXPERTS, Abidjan-Cotonou, 923 pages.
2. BANCEL Franck (1997), *La gouvernance des entreprises*, Edition ECONOMICA, Paris, 111 pages.
3. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne; Enjeux et pratique à l'international*, Edition Eyrolles, 320 pages.
4. BOURNOIS Frank, DUVAL-HAMEL Jérôme & ROUSSILLON Sylvie (2007), *Comités exécutifs : voyage au cœur de la dirigeance d'entreprise*, Edition Organisation, Paris, 862 pages.
5. CAUSSAIN Jean-Jacques (2005), *Le gouvernement d'entreprise : le pouvoir rendu aux actionnaires*, Edition LITEC, 171 pages.
6. CHARPENTIER Pascal (2007), *Management et gestion des organisations*, Edition Armand COLI, 417 pages.
7. CHARREAUX Gérard (1997), *Le gouvernement des entreprises : Théories et faits*, Edition ECONOMICA, Paris, 540 pages.
8. COOPERS & LYBRAND, IFACI (2000), *La nouvelle pratique du contrôle interne*, Edition d'Organisation, Paris, 378 pages.
9. EBONDO Wa Mandzila Eustache (2004), *La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise*, ISBN 10078715, 335 pages.
10. EBONDO Wa Mandzila Eustache (2006), *La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne*, Edition Harmattan, Paris, 349 pages.
11. IFACI, PRICEWATERHOUSECOOPERS, LANDWELL & Associés (2005), *Le management des risques de l'entreprise*, Edition d'Organisation, Paris, 338 pages.
12. IGALENS Jacques & POINT Sébastien (2009), *Vers une nouvelle gouvernance des entreprises*, Edition DUNOD, Paris, 207 pages.
13. OHADA (2008), *Traité et Actes uniformes commentés et annotés*, Edition JURISCOPE, 1070 pages.
14. PALOMINO Frédéric (2011), *Comment faut-il payer les patrons ?*, Edition Rue d'ULM, Paris, 75 pages.
15. PEREZ Roland (2003), *La gouvernance de l'entreprise*, Edition LA DECOUVERTE, Paris, 123 pages.

16. PICHET Eric (2009), *Le gouvernement d'entreprise dans les grandes sociétés cotées : De la convergence des pratiques à l'émergence de principes de bonne gouvernance*, Edition du Siècle, Paris, 481 pages.
17. PIGE Benoît (2009), *Audit et contrôle interne*, Edition EMS, Paris, 303 pages.
18. POUND John (2000), *Harvard Business Review on Corporate Governance*, Edition HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, 227 pages.
19. PRESQUEUX Yvon (2007), *Gouvernance et Privatisation*, Edition Presses Universitaires de France (PUF), 258 pages.
20. QUIRY Pascal & LE FUR Yann (2009-2010), *Finance d'entreprise Pierre Vernimmen*, Edition DALLOZ, 1126 pages.
21. RENARD Jacques (2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Edition d'Organisation, Paris, 467 pages.
22. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Edition d'Organisation, Paris, 472 pages.
23. RICHARD Bertrand & MIELLET Dominique (2003), *La dynamique du gouvernement d'entreprise*, Edition d'Organisation, 220 pages.
24. TURBA Victoria (2007), *Comment échapper aux scandales financiers ?*, Edition Harmattan, 185 pages.

Articles et Rapports

25. AFEP-AGREF (2002), «Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées», septembre, p.5-17.
26. AMF (2008), «Rapport AMF 2008 sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne», novembre, p.18-27.
27. AMMAR Sourour (2007), «Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne», p7-15.
28. BERTIN-MOUROT Bénédicte & LAPOTRE Marc (2003), «Gouvernement d'entreprise : fonctionnement des organes de contrôle et rôle des représentants des salariés», Observatoire des dirigeants LSCI-CNRS, novembre, p.14-46.
29. CARASSUS David et GARDES Nathalie (2005), «Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations», Conférence de l'IAAER-Bordeaux, septembre 2005.

30. COHENDET Patrick et DIANI Morad (2003), «L'organisation comme une communauté de communautés croyances collectives et culture d'entreprise», *Revue d'économie politique*, Vol. 113: 697-720.
31. EBONDO Wa Mandzila (2007), «Audit interne et gouvernance d'entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques», *Cahier de recherche n°17* : 1-8.
32. EBONDO Wa Mandzila Eustache & PIGE Benoît (2002), «L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction», *Revue comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, Vol. 2 : 51-67.
33. GOMEZ Pierre-Yves (2009), «Référentiel pour une gouvernance raisonnable des entreprises françaises», *Rapport au conseil d'administration de MiddleNext*, Cahier n°2, p31.
34. GRAMLING A.A. & MYERS P.M. (2006), «Internal Auditing's Role in ERM», *Internal Auditor*, April, p.52-62.
35. IFA – DFCG (2011), «Directeur financier, comité d'audit et conseil d'administration», *Les travaux IFA – DFCG*, Octobre, p.5-6.
36. IFACI (2011), «Les normes internationales d'audit pour la pratique professionnelle de l'audit interne», 29 pages.
37. JENSEN M.C. & MECKLING W.H. (1976), «Theory of the firm : managerial behaviour, agency costs and ownership structure», *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 : 305-360.
38. L'académie des sciences et techniques comptables et financières (2007), « Le rôle des professionnels de la comptabilité, de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise», *Cahiers de l'académie*, n°6 : 13-18.
39. OMROD P. & CLEAVER K. (1993), «Financial reporting and corporate accountability», *Accounting and Business Research*, vol. 23, n°91A : 431-439.
40. TOWHILL Brian (2002), «une avancée normative aux Etats-Unis», *Revue française de l'audit interne*, n°161 : 23-38.

Sources internet

41. AFEP-MEDEF (2008-2009), *Code de gouvernement d'entreprise*, www.code-afep-medef.com/la-remuneration-des-administrateurs.html, consulté le 07 Septembre 2012.
42. Community Literacy of Ontario (2005), *Gouvernance des conseils d'administration*, www.nald.ca/literacybasics/francais/boardsgov/meetings/1.htm, consulté le 06 Septembre 2012.

43. ISA (2011), *Code de gouvernance des entreprises*, [www.isa.sn/documents/code de gouvernance Senegal ISA Dec 2011.pdf](http://www.isa.sn/documents/code_de_gouvernance_Senegal_ISA_Dec_2011.pdf), consulté le 25 Juillet 2012.
44. MADAGH Mohamed Chérif & MADAGH Samira Rym (2012), *L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques*, www.iefpedia.com/pdf, consulté le 13 Juin 2012.
45. SAUSSIÉR Stéphane (2010), *La gouvernance d'entreprise*, www.webssa.net, consulté le 01 Août 2012.
46. VINCENT Mathieu et LEGOUT Anne-laure (2009), *Origines et principes du gouvernement d'entreprise*, www.uggc.com/download_pdf.php, consulté le 21 Août 2012.

CESAG - BIBLIOTHEQUE