



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

**Institut Supérieur de  
Comptabilité, de Banque et de  
Finance**

**(ISCBF)**

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

**Promotion 24**

**(2012-2013)**

**Mémoire de fin d'études**

**THEME**

**LE RÔLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE  
PROCESSUS DE GOUVERNEMENT  
D'ENTREPRISE : CAS DE L'AGENCE POUR LA  
SECURITE DE LA NAVIGATION AERIENNE EN  
AFRIQUE ET A MADAGASCAR (ASECNA)**

**Présenté par :**

**SIE Mèlèdje Fulgence Stanislas**

**Dirigé par :**

**Dr. Pierre Edoh GABIAM**

**Auditeur Principal**

**Avril 2014**

## DEDICACES

Nous dédions ce travail à :

- **La grande famille AYEBL LAEL**, qu'elle trouve en cette œuvre mon infinie reconnaissance pour tous les sacrifices consentis à mon égard.
- **notre Père et notre Mère** pour leur soutien sans faille.
- **notre oncle Dr. MelessGuanga David**
- **notre oncle Adjudant-chef Meless Agnimel Alexandre**
- **notre très cher grand frère AdouAdia Jean Baptiste**
- **nos frères et sœurs**
- **neveu Gnamba Datcha Jean Claude**

Pour leur soutien et leurs prières à mon égard.

## REMERCIEMENTS

- ✚ **A l'Éternel Tout puissant**
- ✚ **Docteur Pierre Edoh GABIAM**, Auditeur principal à la BCEAO à la retraite, professeur associé au CESAG pour avoir bien voulu encadrer ce travail et m'avoir fait bénéficier de ses connaissances, son enrichissante expérience, son esprit critique et constructif tout au long de la réalisation de notre mémoire de fin d'études. Nous lui sommes extrêmement reconnaissant ;
- ✚ **Monsieur Moussa YAZI**, ex Directeur de l'ISCBF, professeur associé au CESAG pour ses efforts, la qualité de ses enseignements, et ses précieux conseils ;
- ✚ **Tout le corps professoral et administratif du CESAG** pour leur contribution à ma formation, que tous soient sincèrement remerciés ;
- ✚ **Madame PATINVOH Pétronille**, mon maître de stage à l'ASECNA pour son suivi technique et ses conseils précieux.
- ✚ **Monsieur SECK Mohamed Lamine**, gouverneur du programme DESS audit et contrôle de gestion 2012-2013 pour son soutien dans mes moments difficiles et sa grande amitié ;
- ✚ **Monsieur N'GUESSAN Kouakou Giscard** pour son soutien dans mes moments difficiles et sa grande amitié ;
- ✚ **A la 24<sup>ème</sup> Promotion de DESS AUDIT ET CONTRÔLE DE GESTION** pour leurs échanges d'expériences et l'ambiance amicale qui régnée durant la formation.

Nous ne saurions oublier tous ceux et celles qui nous ont aidé de près ou de loin, durant notre formation à Dakar.

## LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

**AEF**: Afrique Equatoriale Française

**AI** : Audit Interne

**AOF**: Afrique Occidentale Française

**APE** : Appel Public à l'Epargne

**ASECNA** : Agence pour la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar

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

**CA** : Conseil d'Administration

**CAC** : Commissaires Aux Comptes

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

**COSO**: The Committee Of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission

**DCSC** : Département Contrôle

**DCSCA** : Responsable Contrôle de Gestion et Audit Interne

**DCSD** : Direction Contrôles, Sécurité, Qualité

**DEXT** : Direction de l'Exploitation Technique

**DG**: Directeur Général

**EAMAC** : Direction de l'Ecole Africaine de la Météorologie et de l'Aviation Civile

**GANP** : Global Air Navigation Plan

**GASP** : Feuille de Route pour la Sécurité de l'Aviation Civile dans le Monde

**GE** : Gouvernement d'Entreprise

**IFA** : Institut Français des Administrateurs

**IFACI** : Institut Français de l'Audit et Contrôle Interne

**IIA**: Institute of Internal Auditors

**ISA**: International Standard on Auditing

**ISCBF**: Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance

**ISO**: International Organization for Standardization

**LSF**: Loi de Sécurité Financière

**NRE** : Nouvelles Régulations Economiques

**OACI** : Organisation de l'Aviation Civile Internationale

**OCDE** : Organisation de coopération et de Développement Economique

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

**PCA**: Président du Conseil d'Administration

**PGI** : Progiciel de Gestion Intégré

**POS** : Plan d'Orientation Stratégique

**QSE** : Qualité, Sécurité et Environnement

**RSE** : Responsabilité Sociale d'Entreprise

**SEC** : Securities Exchange Committee

**SGS** : Système de Gestion de la Sécurité

**SI** : Système d'Information

**SOX** : Sarbanes Oxley Act

**SPC** : Structures Procédures et Comportements

**USA** : Etats Unis d'Amérique

## LISTE DE TABLEAUX

Tableau n°1 : Comparaison entre l'audit interne et l'audit externe .....	44
Tableau n°2: Récapitulatif des personnes interrogées (questionnaires et entretien) .....	55
Tableau n°3 : Identification de risques.....	89

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## LISTE DES FIGURES

<b>Figure n°1</b> : Schéma de la « corporate governance » ou gouvernement d'entreprise.....	12
<b>Figure n°2</b> : Le processus de gouvernement d'entreprise .....	16
<b>Figure n°3</b> : La relation d'agence.....	39
<b>Figure n°4</b> : Audit et réduction de l'asymétrie d'information .....	42
<b>Figure n°5</b> : Processus de contrôle .....	47
<b>Figure n°6</b> : Modèle d'analyse .....	53
<b>Figure n°7</b> : Organigramme statutaire.....	65

## LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme de la Direction Générale de l'ASECNA (Décision N° 2011/0002/ASECNA/DGDD du 01/01/2011, PORTANT ORGANISATION DE LA DIRECTION GENERALE DE L'ASECNA) .....	97
Annexe 2 : Organigramme de la Département Contrôles (DCSC) .....	98
Annexe 3 : Glossaire .....	99
Annexe 4: Guide d'entretien pour les membres du conseil d'administration .....	102
Annexe 5 : Guide d'entretien pour le Directeur Général .....	104
Annexe 6 : Guide d'entretien pour le responsable de l'audit interne .....	105
Annexe 7 : Questionnaire adressé aux membres du Conseil d'Administration .....	107
Annexe 8 : Questionnaire adressé au Directeur Général .....	113
Annexe 9 : Questionnaire adressé au commissaire aux comptes (Pour le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise) .....	117
Annexe 10 : Questionnaire adressé au Responsable Contrôle de Gestion et Audit interne (DCSCA) .....	119



## TABLE DES MATIERES

DEDICACES .....	I
REMERCIEMENTS .....	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS .....	III
LISTE DE TABLEAUX .....	V
LISTE DES FIGURES .....	VI
LISTE DES ANNEXES .....	VII
TABLE DES MATIERES .....	VIII
INTRODUCTION GENERALE .....	0
PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE .....	7
CHAPITRE 1: GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE OU « CORPORATE GOVERNANCE » .....	10
1.1 Définition du gouvernement d'entreprise .....	10
1.1.1 Une variété de définitions du gouvernement d'entreprise .....	10
1.1.2 Le modèle actionnarial ou « <i>Shareholder</i> » .....	11
1.1.3 Le modèle partenarial ou « <i>Stakeholder</i> » .....	11
1.2 Objectifs du gouvernement d'entreprise .....	13
1.2.1 Promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation .....	13
1.2.2 Garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte .....	14

1.2.3	Communiquer aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles.....	15
1.2.4	Fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités .....	15
1.3	Les différentes approches du gouvernement d'entreprise .....	17
1.3.1	L'approche disciplinaire.....	17
1.3.2	L'approche cognitive du gouvernement.....	19
1.4	Principes du gouvernement d'entreprise .....	20
1.4.1	Interaction efficace entre le conseil d'administration, la direction, les auditeurs externes et les auditeurs internes .....	22
1.4.2	Protection des intérêts des actionnaires et des autres parties prenantes .....	22
1.4.3	Responsabilité du conseil d'administration.....	22
1.4.4	Indépendance des administrateurs.....	23
1.4.5	Compétence des administrateurs .....	23
1.4.6	Réunion du conseil d'administration.....	23
1.4.7	Distinction entre les fonctions du Président du conseil d'administration et du Directeur général .....	23
1.4.8	Publication des documents et des informations par le conseil d'administration .....	24
1.5	Etendue des directives en matière de gouvernement d'entreprise.....	24
1.5.1	Le rôle du conseil d'administration.....	24
1.5.2	L'organisation du conseil d'administration.....	25

1.5.3	Le fonctionnement du conseil d'administration.....	25
1.5.4	L'évaluation de l'efficacité du conseil .....	27
1.5.5	La publication du rapport annuel des pratiques en matière de gouvernement d'entreprise.....	28
1.5.6	L'éthique .....	29
1.5.7	La prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires et des parties prenantes.....	29
CHAPITRE 2: ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PROCESSUS DE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE.....		31
2.1	L'audit interne un outil au service du gouvernement d'entreprise .....	31
2.1.1	Définition de l'audit interne.....	32
2.1.2	Objectifs de l'audit interne.....	32
2.1.3	Les missions de l'audit interne.....	33
2.1.4	Mission d'évaluation des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle.....	34
2.2	Relations entre l'audit interne et le gouvernement d'entreprise.....	37
2.2.1	L'audit interne, théorie des coûts de transactions et gouvernement d'entreprise .....	37
2.2.2	Audit interne, théorie de l'agence et gouvernement d'entreprise .....	38
2.2.3	La réduction de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes du gouvernement d'entreprise.....	39
2.3	Relations entre l'audit interne et les autres acteurs du gouvernement d'entreprise ..	43
2.3.1	Audit interne et audit externe .....	43

2.3.2	Audit interne et la Direction Générale .....	45
2.3.3	Audit interne et les autres acteurs du contrôle interne .....	45
2.3.4	Audit interne et le conseil et/ou le comité d'audit.....	46
2.4	Relations entre l'audit interne, management des risques et contrôle interne .....	47
2.4.1	Audit interne, contrôle interne et gouvernement d'entreprise.....	48
2.4.2	Audit interne, management des risques et gouvernement d'entreprise.....	50
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE .....		52
3.1	Le modèle d'analyse .....	52
3.2	Les outils de collectes des données .....	54
3.2.1	L'interview .....	54
3.2.2	Le questionnaire .....	55
3.2.3	La recherche et analyse documentaire.....	55
3.2.4	L'observation .....	56
3.2.5	La méthode d'analyse des données .....	56
PARTIE II : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....		58
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'AGENCE POUR LA SECURITE DE LA NAVIGATION AERIENNE EN AFRIQUE ET A MADAGASCAR (ASECNA).....		60
4.1	Historique .....	60
4.2	Missions de l'ASECNA.....	61
4.2.1	Les activités communautaires .....	61
4.2.2	Les activités nationales.....	62

4.2.3	Autres activités .....	62
4.3	Objectifs stratégiques .....	62
4.4	Organisation générale de l'ASECNA.....	63
4.4.1	Les structures statutaires .....	63
4.4.2	Les services extérieurs au Siège.....	66
4.4.3	Le département de contrôle .....	66
CHAPITRE 5 : AUDIT INTERNE ET PROCESSUS DE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE A L'ASECNA .....		69
5.1	Conseil d'administration.....	70
5.1.1	Fonctionnement du Conseil d'Administration .....	71
5.1.2	Pouvoirs du Conseil d'Administration.....	72
5.2	Description de la pratique de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise.....	73
5.2.1	L'audit interne dans la promotion des règles d'éthique .....	74
5.2.2	L'audit interne dans l'amélioration du système d'information.....	75
5.2.3	L'audit interne dans l'amélioration du contrôle interne.....	76
5.2.4	L'audit interne dans l'amélioration du processus de management des risques..	76
5.2.5	L'audit interne dans la gouvernance légale.....	77
5.2.6	La participation de l'audit interne dans la politique de développement durable.....	78
5.2.7	La participation de l'audit interne dans la prévention de la fraude .....	78

5.3	Relation entre l'audit interne et les autres acteurs du gouvernement d'entreprise .....	78
5.3.1	Relation entre l'audit interne et le Conseil d'Administration .....	79
5.3.2	Relation entre l'audit interne et la Direction Générale.....	79
5.3.3	Relations entre l'audit interne et les Commissaires aux Comptes .....	79
5.3.4	Relations entre l'audit interne et les employés.....	80
CHAPITRE 6 : PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS.....		81
6.1	Analyse des résultats du Conseil d'Administration.....	81
6.1.1	Organisation du travail au sein du Conseil d'Administration .....	82
6.1.2	La fréquence des réunions.....	82
6.1.3	La durée des mandats des administrateurs et du PCA .....	82
6.1.4	La publication du rapport annuel du CA.....	83
6.1.5	Absence d'information publique sur la rémunération et la performance du CA.....	83
6.2	L'apport de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise .....	83
6.2.1	Rattachement de l'audit interne.....	83
6.2.2	Le professionnalisme des auditeurs internes .....	84
6.2.3	Les moyens financiers .....	84
6.2.4	Un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité.....	84
6.2.5	Les forces .....	85
6.2.6	Faiblesses .....	87
6.2.7	Risques liés aux faiblesses .....	89

6.3	Recommandations .....	90
6.3.1	Recommandation par rapport au respect des directives internationales de GE .	90
6.3.2	Recommandations par rapport à l'apport de l'audit interne dans la GE .....	91
	CONCLUSION GENERALE .....	93
	ANNEXE .....	96
	BIBLIOGRAPHIE .....	125

CESAG - BIBLIOTHEQUE

# **INTRODUCTION GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Thème actuellement faisant l'objet de plusieurs débats dans les milieux économiques et académiques, le gouvernement d'entreprise, n'est pas un sujet particulièrement récent. Le regain d'intérêt du sujet ne réside ni dans l'apparition du problème, ni dans son contenu, mais dans la mondialisation des opérations boursières et l'importance prise récemment par les investisseurs institutionnels. De plus, au cours de ces dernières années, les scandales financiers se sont multipliés (Enron, City Group, Worldcom, MF Globaletc.). Les mises en cause des dirigeants se sont développées. Des états financiers fallacieux, certifiés par les commissaires aux comptes des grands cabinets d'audit et des comportements contraires aux intérêts de l'entreprise ont été dénoncés. Quant aux conseils d'administration, ils ont été accusés d'exercer leur pouvoir beaucoup plus dans leur intérêt personnel que dans celui de la société. Dans le même temps, on a assisté à une montée en puissance des groupements d'actionnaires face à l'inégalité dont ils se sentent l'objet et à la faiblesse répétée des performances de certaines sociétés.

Au sens large, le champ du gouvernement de l'entreprise dépasse l'étude des seules relations entre les actionnaires et les dirigeants et recouvre les questions liées à la répartition des pouvoirs dans l'entreprise. Il a pour objet l'étude des systèmes qui délimitent les pouvoirs décisionnels des dirigeants. Cette définition conduit à étudier l'ensemble des relations qu'entretient une entreprise avec ses différents *stakeholders*, c'est-à-dire l'ensemble des agents détenant une "créance légitime" sur l'entreprise, liée à l'existence d'une relation d'échange. Les *stakeholders* incluent ainsi les salariés, les clients, les fournisseurs, les créanciers financiers mais également les Pouvoirs Publics, les hommes politiques, les médias et, plus généralement l'environnement sociétal.

En raison d'une évolution spontanée ou en réponse à certains dysfonctionnements, des progrès notables ont été accomplis dans ces domaines. Les ambitions de la gouvernance ont pris de l'ampleur. Les approches et les techniques du contrôle interne ont progressé. Le spectre couvert par le management des risques s'est sensiblement élargi. L'audit interne s'est affirmé sur la base d'un professionnalisme reconnu.

Toutefois, il nous paraît utile de remarquer que suite à ces différents scandales financiers survenus en Occident et aux USA, l'Afrique n'est pas restée en marge. Ces scandales se sont produits notamment dans des entreprises Africaines telles qu'Air Afrique, Air Sénégal International, les Industries Chimiques du Sénégal, etc... L'accroissement des risques et

défaillances de management a nécessité le renforcement du dispositif de contrôle interne en matière de gouvernement d'entreprise.

L'Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar (ASECNA) qui a pour rôle essentiel la sécurisation de la navigation aérienne, est soumise à des textes et règlements qui régissent la Navigation aérienne. Cependant l'ASECNA doit honorer ses engagements auprès de toutes les parties prenantes. Elle est confrontée aujourd'hui comme toutes sociétés, à divers défis et risques liés au changement de l'environnement. Cette situation renforce la nécessité de la mise en place d'un gouvernement d'entreprise efficace.

En effet, la crise financière qui frappe aujourd'hui les entreprises, appelle l'attention, parmi d'autres facteurs discriminants, sur le gouvernement de certaines entreprises, leur gestion des risques et leur contrôle interne. Les scandales mettant en cause les grandes entreprises ont relevé des insuffisances au sein du processus de gouvernement d'entreprise. Ces déficiences sont sources de faiblesse du système de surveillances, de la fragilité de l'information comptable et financière et du non-respect des principes d'éthique. Ces insuffisances mentionnées découlent de la faiblesse du contrôle interne. Pour Richard & Mielliet (2003 :3) l'affaire Enron permet de mettre en exergue les causes de ses dysfonctionnements. Ils poursuivent en disant que 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 l'analyse de la pertinence des systèmes de contrôle. Ces différentes situations entraînent plusieurs conséquences qui entravent l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise.

Parmi ces conséquences, il convient de noter :

- la défaillance et la mauvaise articulation du système de contrôle au sein des entreprises ;
- l'absence d'évaluation et le manque de transparence de l'information financière et non financière transmises aux actionnaires ;
- l'impossibilité de mesurer la performance des dirigeants ;
- la mauvaise évaluation du management des risques liée à la gouvernance ;
- l'insuffisance et / ou l'absence de contrôle de la rémunération des dirigeants.

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

- un renforcement du dispositif de contrôle interne au sein de l'entreprise ainsi que son système de surveillance;
- une évaluation et une transparence de l'information financière et non financière transmises aux actionnaires ;
- une bonne évaluation du management des risques lié à la gouvernance ;
- une coordination effective entre le « risk manager » et l'audit interne ;
- un audit d'efficacité du mode de fonctionnement et la composition du conseil d'administration.
- un renforcement du gouvernement d'entreprise au sein de l'ASECNA, 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 l'ASECNA c'est la dernière solution qui nous semble la plus appropriée pour faire face aux nouveaux défis. Le rôle de l'audit interne en tant qu'acteur du gouvernement d'entreprise est devenu central. Il constitue un outil de détection des principaux risques de l'entreprise. A cet effet, il faut accroître son indépendance, son professionnalisme, sa créativité et surtout ses moyens.

Dans le cadre de la rédaction de ce mémoire la question principale que nous pouvons poser est la suivante : « comment l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration du gouvernement d'entreprise de l'ASECNA ? »

Pour répondre à cette interrogation nous pouvons formuler ces questions suivantes :

- quelles sont les différentes approches en matière de gouvernement d'entreprise au sein d'une entreprise ?
- quelle est l'organisation du conseil d'administration dans une entreprise ?
- quelles sont les relations qui existent entre l'audit interne et le gouvernement d'entreprise ?
- quelle place occupe l'audit interne au sein d'une entreprise ?

- Les organes directifs prennent-ils en compte les diagnostics et les recommandations faites par l'audit interne ?
- quelles sont les améliorations apportées par l'audit interne en matière de gouvernement d'entreprise ?
- quels sont les points de contrôle couverts par l'audit interne en matière de gouvernement d'entreprise ?

C'est pour répondre à ces différentes questions que notre étude a porté sur le thème : « Le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise : cas de l'ASECNA ».

L'objectif général est d'analyser le rôle de l'audit interne pour faire ressortir l'impact et l'importance de celui-ci et de montrer qu'un service d'audit interne bien organisé constitue un appui pour la direction générale dans le processus de gouvernement d'entreprise.

Les objectifs spécifiques sont les suivants :

- analyser les différentes approches en matière de gouvernement d'entreprise ;
- analyser l'organisation du conseil d'administration ;
- analyser l'audit interne comme mécanisme de gouvernement ;
- montrer les relations qui existent entre l'audit interne et les autres fonctions de l'entreprise ;
- procéder à un diagnostic de l'existant en matière de gouvernement d'entreprise ;
- procéder à une analyse du conseil d'administration quant au respect des directives en matière de gouvernement d'entreprise ;
- appréhender les points forts et les points faibles de l'apport de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations.

Vu l'étendue du sujet de gouvernement d'entreprise, il convient de faire abstraction des autres discriminants dans ce processus et de mettre l'accent sur l'audit interne qui se présente comme l'élément prépondérant en matière de bonne gouvernance.

Cette étude présente des intérêts à divers niveaux :

- Pour l'entreprise

Face aux défis qui se profilent à l'horizon pour le management, la dynamisation de l'audit interne constitue une solution idoine pour maîtriser des risques. En effet, une meilleure utilisation de l'audit interne représente aujourd'hui une opportunité pour les dirigeants à travers l'assistance qu'il peut leur apporter pour mieux gérer leurs affaires.

A travers le rôle de l'audit interne dans l'entreprise et les propositions d'actions, nous indiquerons aux dirigeants un plan de mise en œuvre dont l'objet est, de montrer le programme des actions visant une dynamisation de l'audit interne pour que celui-ci joue son rôle de conseil et de consultant interne dans le processus de gouvernement d'entreprise.

La présente étude donnera l'opportunité au conseil d'administration et aux dirigeants de la société d'être informés sur les risques de leur gouvernance par la fonction audit interne.

- Pour le lecteur

Le lecteur trouvera dans notre document une revue des développements des spécialistes sur le gouvernement d'entreprise et le rôle de l'audit interne. Ce qui lui permettra d'acquérir une connaissance des points évoqués pour l'amener à comprendre comment la fonction d'audit interne est indispensable dans le gouvernement d'entreprise.

- Pour nous-même

Cette étude nous permettra d'approfondir nos connaissances sur les différents concepts et bonnes pratiques du rôle de l'audit interne afin de mieux nous outiller et maîtriser les contours de cette activité dans le gouvernement d'entreprise. En outre, elle nous permettra de confronter notre étude théorique avec la réalité du terrain. Elle traduit également notre modeste contribution à la réflexion sur le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise.

Notre démarche méthodologique permettra dans une première partie intitulée cadre Théorique de l'étude, de montrer les différents concepts, approches et les directives en matière de gouvernement d'entreprise. Dans le développement de ces concepts, apparaîtra le rôle de l'audit interne dans le système de gouvernement d'entreprise à travers ses missions d'évaluation.

Dans la deuxième partie nous tenterons d'analyser cette relation dans le cadre d'une entreprise. Nous procéderons à une présentation de l'entité, la description des procédures existantes en matière de gouvernement d'entreprise et le fonctionnement du conseil d'administration. Ensuite nous montrerons la description de l'audit interne dans l'entité quant à sa participation dans le processus de 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.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PARTIE I : CADRE THEORIQUE  
DE L'ETUDE**

Le gouvernement d'entreprise est une matière vivante, riche qui a connu au cours des dernières années des développements de grande ampleur, tant dans la littérature académique que dans les guides pratiques rédigées à l'attention des professionnels de l'entreprise, de la finance, du droit et de l'audit. Ainsi, à la suite des nombreuses affaires qui ont agité les milieux économiques dans la plupart des pays développés et de dysfonctionnements évidents du système économique, de nombreux débats se sont ouverts concernant les prises de contrôle, les rémunérations des dirigeants, les responsabilités des dirigeants et des administrateurs, la composition et le rôle du conseil d'administration, l'information et le rôle des actionnaires, le rôle des comités d'audit et de l'audit interne, etc.

Tous ces aspects relèvent d'un même champ d'investigation, la *corporate governance*, traduit par «le gouvernement de l'entreprise». Pour Charreaux (1997), il s'agit en fait, de se donner les moyens d'un bon équilibre des pouvoirs au sein de l'organisation afin d'éviter les dérives personnelles et les malversations les plus graves, celles qui procèdent au sommet de la hiérarchie. C'est pourquoi la notion de gouvernement d'entreprise s'articule autour de cinq piliers : le conseil d'administration, l'audit externe, le management, le comité d'audit et l'audit interne. Elle suppose une éthique et la pratique de la transparence.

Par ailleurs, aux Etats-Unis dès 1977, le *Foreign Corrupt Practices Act* élargit le champ d'intervention du conseil d'administration au contrôle interne. Depuis lors à travers les législations, réglementations et recommandations d'experts, ce processus de gouvernance 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.

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

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



Le développement de ces différents points nous permettra d'aborder la seconde partie de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

# CHAPITRE 1: GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE OU

## « CORPORATE GOVERNANCE »

Dans ce premier chapitre nous allons d'abord définir le gouvernement d'entreprise. Ensuite pour mieux comprendre le concept, nous développerons les objectifs, les différentes approches et principes, et enfin nous montrerons dans une synthèse les directives en matière de gouvernement d'entreprise.

### 1.1 Définition du gouvernement d'entreprise

Notre objectif dans cette partie est d'apporter une meilleure compréhension du concept. L'origine du concept de *corporate governance* remonte aux travaux de Berle et Means (1932). Ces auteurs ont mis en évidence l'existence d'une entreprise managériale se caractérisant par une dissociation des fonctions de direction et de propriété. Le financement de la phase de croissance des entreprises industrielles se réalisant par appel public à l'épargne, le capital s'est retrouvé dilué entre différentes mains peu concernées pour exercer des fonctions de direction au sein de la structure. Les nombreux propriétaires ont donc été dans l'obligation de mandater des personnes pour gérer l'entreprise. En prenant appui sur cette représentation de la firme, un premier champ apparaît sous la dénomination de vision actionnariale de la gouvernance de l'entreprise. Les critiques ont contribué à faire émerger une seconde approche répondant à une vision partenariale de l'entreprise. Ils avaient mis en évidence la nécessité de contrôler les dirigeants et de préserver les intérêts des actionnaires minoritaires (Caussain, 2005 :5)

#### 1.1.1 Une variété de définitions du gouvernement d'entreprise

Le terme gouvernement d'entreprise est la traduction dans le monde anglo-saxon de « *corporate governance* » qui 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. De ce fait, le concept de gouvernement d'entreprise peut être analysé selon deux modèles : le modèle actionnarial et le modèle partenarial.

### 1.1.2 Le modèle actionnarial ou « *Shareholder* »

L'expression gouvernement d'entreprise a donné lieu à plusieurs définitions dans les pays occidentaux. Dans cette approche nous retiendrons celle donnée par *the Institute of Internal Auditors (IIA)* traduite par l'Institut Français de l'Audit et Contrôle Interne (IFACI : 2009 :63) selon laquelle 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 ».

Ce modèle vise à donner plus de pouvoir aux actionnaires en matière de création de valeur. Elle est plus fréquente dans les pays anglo-saxons, caractérisée par des sociétés faisant appel aux marchés financiers. Les intérêts des dirigeants s'alignent sur ceux des actionnaires et des investisseurs. Cette définition du gouvernement est axée sur les relations entre la direction générale, les actionnaires et le conseil d'administration.

### 1.1.3 Le modèle partenarial ou « *Stakeholder* »

Le modèle *stakeholder* part du principe que l'entreprise est une coalition d'intérêts et que l'objectif du dirigeant ne peut se limiter à la seule création de la valeur actionnariale. D'autres partenaires à l'entreprise ont eux aussi un des intérêts à défendre et doivent être associés au contrôle devant s'exercer sur les dirigeants.

Selon Charreaux(1997) le gouvernement d'entreprise recouvre « 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 espace discrétionnaire ». Les parties prenantes sont entre autre les banques, les clients, les fournisseurs, l'Etat, les collectivités, le personnel etc. Sa mise en place fait référence aux relations entre la direction, son conseil d'administration, ses actionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise.

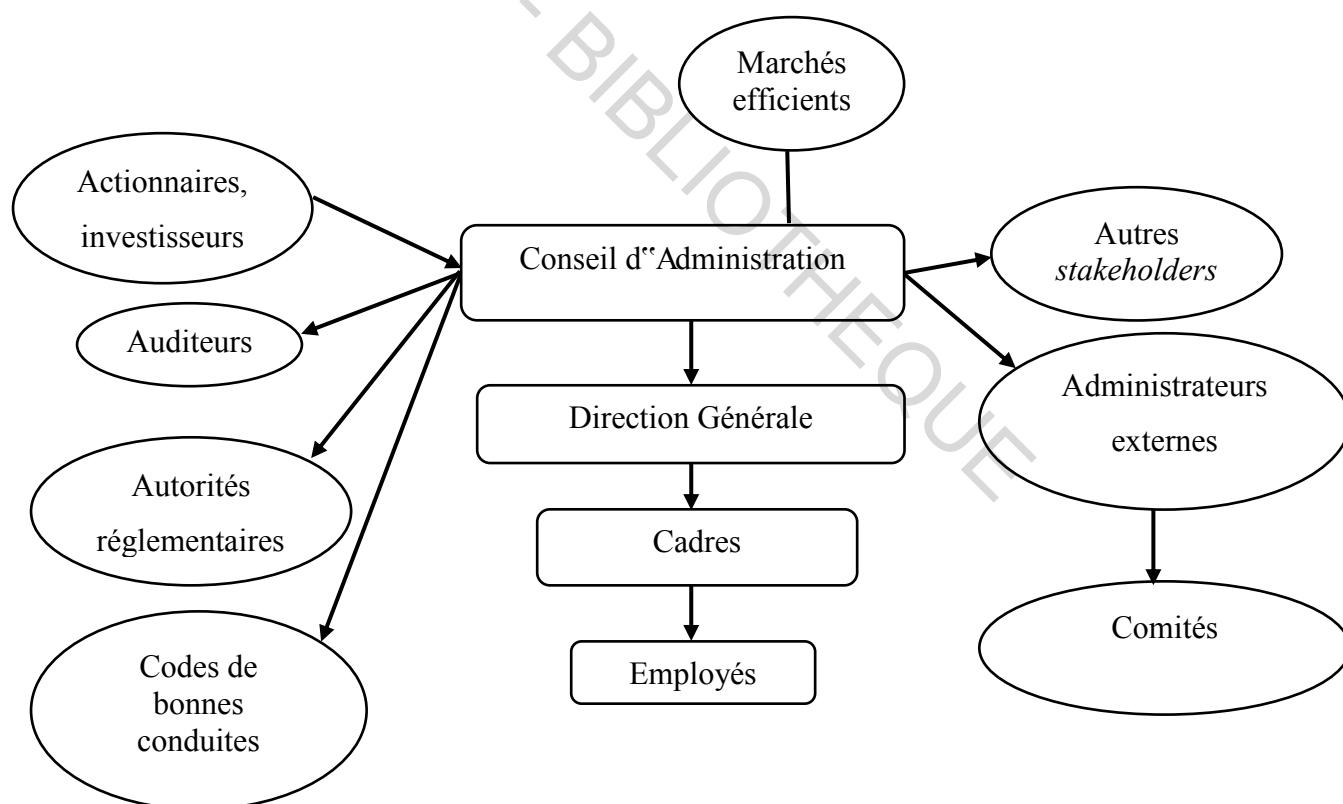
Dans ce modèle partenarial, l'accent est mis surtout sur la création de valeur pour l'ensemble des parties prenantes. Cependant le gouvernement représente l'organisation du contrôle et de gestion de l'entreprise. C'est ainsi que PEREZ présente son paradigme SPC qui constitue les composantes de la gouvernance 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 définitive, le gouvernement d'entreprise n'est pas une question de pouvoir mais une façon de s'assurer que les décisions sont prises de manière efficace. C'est ainsi que Pound (2000 : 79) estime 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 ». Cette situation nous amène à dire que le gouvernement d'entreprise est caractérisé par un ensemble de décisions prises tout au long de la vie de l'entreprise et à tous niveaux de responsabilité dans le but de créer de manière pérenne de la valeur.

Ce gouvernement d'entreprise peut être illustré dans le schéma ci-dessous :

**Figure n°1** : Schéma de la « *corporate governance* » ou gouvernement d'entreprise



Source : Labelle & al. (2007 : 12)

Ce schéma résume le gouvernement d'entreprise dans les deux modèles. Il présente une vue d'ensemble des mécanismes internes et externes du système de gouvernement d'entreprise. Cette synthèse nous permet d'aborder les objectifs du gouvernement d'entreprise.

## **1.2 Objectifs du gouvernement d'entreprise**

La définition du processus de gouvernement d'entreprise est bien davantage tournée vers l'atteinte des objectifs de l'organisation, en passant par une gestion, un pilotage et une information efficaces des activités de l'organisation. La synthèse de littérature nous permet d'identifier quatre (04) principaux objectifs selon l'IIA qui nous paraissent nécessaires pour un bon gouvernement d'entreprise :

- 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.

### **1.2.1 Promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation**

Cette idée est développée dans la norme 2130.A1 de l'IIA qui attribue à l'audit interne un rôle étendu en matière d'éthique. L'éthique renvoie plus largement à la culture de l'entreprise. Les auditeurs internes doivent apprécier, entre autres éléments, la réalité des éléments suivants, qui sont le signe d'une culture forte et efficace en matière d'éthique :

- existence d'un code de conduite officiel, clair et compréhensible, de rapports et de procédures annexes (notamment de procédures couvrant la fraude et la corruption), et d'autres documents décrivant les aspirations de l'organisation ;
- fréquentes démonstrations et témoignages de comportement exemplaire en termes d'éthique émanant de dirigeants influents de l'organisation ;
- stratégies explicites visant à soutenir et à renforcer la culture éthique par des programmes réguliers permettant d'actualiser et de renouveler l'engagement de l'organisation en matière d'éthique ;

- déclarations régulières des employés, des fournisseurs et des clients attestant qu'ils sont informés des règles d'éthique à respecter dans le cadre de transactions avec l'organisation ;
- définition claire des responsabilités permettant de s'assurer que les implications en termes d'éthique sont évaluées, que des conseils sont prodigués en toute confidentialité, que les fautes présumées font l'objet d'une enquête et que les anomalies sont correctement rapportées ;
- facilité d'accès à une formation permettant à tous les collaborateurs de promouvoir et de défendre l'éthique ;
- pratiques positives du personnel, qui incitent chacun à contribuer à l'instauration d'un climat éthique dans l'organisation;
- enquêtes régulières auprès des employés, des fournisseurs et des clients afin d'apprécier le climat éthique qui règne au sein de l'organisation.

### **1.2.2 Garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte**

Le poids et l'influence du *Sarbanes Oxley Act (SOX)* se font sentir dans cet objectif. En effet, la section 302 de cette loi américaine prévoit que le directeur général et le directeur financier attestent pour tout rapport trimestriel (notamment) :

- qu'ils sont responsables de la mise en place de contrôles internes ;
- que ces contrôles leur permettent d'être informés de tout élément significatif au sein de l'organisation ;
- qu'ils ont évalué l'efficacité de ces contrôles internes au cours des trois derniers mois, le résultat de cette évaluation figurant dans le rapport ;
- qu'ils ont informé les auditeurs externes des faiblesses de leurs contrôles internes, et de toute fraude qui aurait un impact sur ces contrôles.

On peut faire un comparatif en France avec la Loi de Sécurité Financière (LSF) du 1er août 2003 qui stipule que le président du Conseil d'administration rend compte dans un rapport des procédures de contrôle interne mises en place dans l'entreprise. Ces procédures visent notamment à garantir que les opérations de l'entreprise sont sous maîtrise et, de ce fait, que l'entreprise est gérée efficacement et que l'on rend compte de cette gestion. Ceci participe d'une plus grande transparence qui est la clé de voûte de la LSF.

### **1.2.3 Communiquer aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles**

Cet objectif affecté au processus de gouvernement d'entreprise illustre bien les liens étroits qui existent entre celui-ci et le processus de management des risques. Un composant important du processus de management des risques est la communication, au sein de l'organisation, des risques et contrôles associés, que ce soit un reporting "*bottom-up*" ou "*topdown*"

Là également, le SOA (et indirectement la LSF) marquent leur empreinte dans cette norme. L'audit interne, parce qu'il joue un rôle prépondérant dans l'identification et l'analyse des risques, est bien placé pour apprécier cet objectif.

Les dirigeants sont responsables du système de contrôle interne de l'entreprise et du suivi de son efficacité en termes de retour sur investissement pour les actionnaires, dans le cadre d'une évaluation et d'une réduction des risques. Ceci comprend le suivi des mécanismes de contrôle financier, opérationnel et réglementaire, ainsi que des procédures de gestion des risques (Leignel& al, 2010 :18).

### **1.2.4 Fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités**

Il s'agit ici des quatre piliers du gouvernement d'entreprise, tels que définis par l'IIA. Le lien entre ces quatre catégories d'acteurs est bien souvent le Comité d'audit émanant du Conseil. Il est souhaitable que le Comité d'audit, dont sont pourvus 62 % des organisations (pourcentage tiré de l'enquête 2002, en forte progression par rapport à 1999 (40%) et 1995 (20%)) entende régulièrement la direction générale, l'audit interne et l'audit externe, ensemble et individuellement. Le Comité d'audit est ainsi le récepteur des informations émanant de chacun de ces organes, qu'il peut confronter, et qui portent particulièrement sur les risques significatifs, les contrôles internes mis en place pour y faire face, les stratégies de l'organisation ainsi que la fiabilité et la sincérité des états financiers. Le Comité d'audit, après avoir apprécié ces informations, peut alors les relayer aux administrateurs. Un niveau d'information adéquat de chacun de ces "piliers", favorisant une coordination effective de leurs activités, ne peut que renforcer la gouvernance de l'organisation. Une meilleure maîtrise de l'information permet aux actionnaires et aux dirigeants de déterminer en commun les

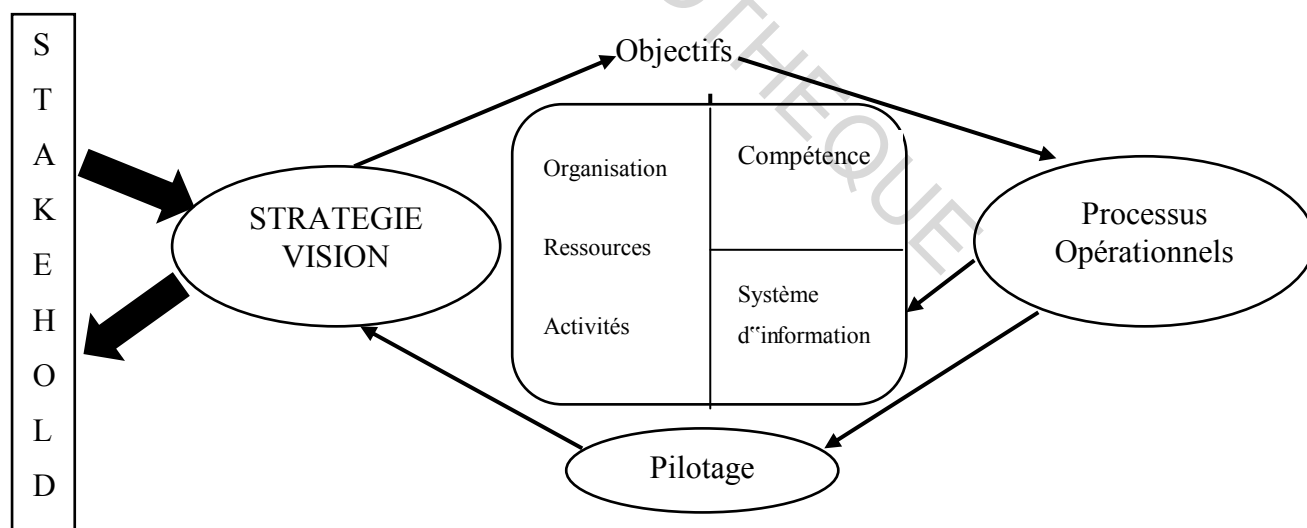
objectifs de l'entreprise et les moyens de les atteindre. Selon Ducros (2009), le droit à l'information de l'actionnaire d'une société par actions ou assimilée, cotée ou non, est subdivisé entre l'information générale (droit de communication préalable) et celle qui est valable et accessible en permanence (droit d'information permanent).

Cet objectif confié au processus de gouvernement d'entreprise et que l'audit interne doit apprécier dans sa réalisation, est bien évidemment majeur. Ceci implique la présence d'une culture de communication large et diffuse au sein de l'organisation, sans cloisonnement ou "chinesewalls" entre les différents entités/départements/personnes susceptibles de détenir ou d'être destinataires d'informations dans l'organisation.

Le gouvernement d'une entreprise atteint son objectif lorsque chaque instance remplit ses missions dans l'intérêt de la société et prenant en compte les intérêts des actionnaires et ceux des autres parties prenantes. Il apporte la confiance et le respect mutuel des différents acteurs de l'entreprise. Les responsabilités des décideurs s'exercent dans le cadre d'un processus de prise de décisions.

Les objectifs du gouvernement d'entreprise peuvent être résumés à travers le schéma suivant :

**Figure n°2** : Le processus de gouvernement d'entreprise



**Source** : Leignel & al. (2009 :10)



Après avoir défini le gouvernement d'entreprise selon les concepts, la question que nous retiendrons est la suivante : quels sont les fondements théoriques sur lesquels repose le gouvernement d'entreprise ?

### **1.3 Les différentes approches du gouvernement d'entreprise**

La synthèse de nos recherches, nous permet de regrouper les théories du gouvernement d'entreprise en deux approches que nous présenterons :

- l'approche disciplinaire
- l'approche cognitive.

#### **1.3.1 L'approche disciplinaire**

Elle définit l'entreprise comme un « nœud de contrats ». La rationalité des acteurs, les différences d'objectifs, les asymétries d'informations et les risques potentiels de conflits font que la performance ne peut émerger. Principalement développée au sein du cadre théorique de l'agence, elle se décline en deux visions : la vision actionnariale qui correspond au courant dominant anglo-saxon et la vision partenariale qui prend en compte toutes les autres parties prenantes ou de l'entreprise. Ainsi, nous résumons les deux visions comme suit :

##### ***1.3.1.1 La vision actionnariale du gouvernement***

L'entreprise est gérée par des dirigeants mandatés par les propriétaires (les actionnaires ou *shareholders*) dans le but de maximiser la rente que ces derniers pourraient en retirer. Les dirigeants peuvent être conduits à adopter un comportement déviant de l'objectif de maximisation de la valeur de l'entreprise au profit des actionnaires. Cette hypothèse dépend de l'opportunisme du dirigeant par rapport au contexte général. Le fait de se retrouver conjointement au cœur du processus de décision, de développer des actions difficilement observables par les actionnaires et d'évoluer dans une situation de contrat incomplet peut conduire les dirigeants à prendre des décisions pénalisant la performance globale de l'entreprise. Les décisions prises par les dirigeants auraient plus pour objectif de s'enraciner au sein de l'organisation que de maximiser la rente au profit des propriétaires. Shleifer et Vishny (1989) assimilent cette stratégie d'enracinement au choix d'investissements spécifiques (investissements pas forcément rentables mais en relation directe avec le type de

formation ou les expériences des dirigeants) pour devenir indispensable au sein de la structure et gérer progressivement l'entreprise de manière indépendante. L'objectif d'accroissement de leur latitude managériale peut également servir « une stratégie de carriérisme externe, c'est-à-dire un accroissement de sa valeur sur le marché du travail » (Finet 2005 :15). Même s'il est possible à certains égards de considérer la stratégie d'enracinement de manière positive, eu égard au cycle de vie du dirigeant au sein de l'entreprise, des mécanismes doivent être mis en place pour réguler ces comportements opportunistes.

Cette vision de la gouvernance est aujourd'hui dominante dans les économies utilisant comme circuit de financement principal le marché financier. Nonobstant, cette approche souffre de limites. Selon cette conception, les autres parties prenantes (*stakeholders*) ne peuvent prétendre à une rémunération, dans la mesure où ils ne prennent pas de risques. En effet, les contrats signés les protégeraient totalement. Par exemple les salariés, en acceptant une rémunération fixe, indépendante des résultats de l'entreprise limitent fortement leurs risques et de fait devraient renoncer à leurs droits sur la rente résiduelle. A contrario, l'apport financier des actionnaires est soumis au risque d'opportunisme des dirigeants. Les propriétaires sont donc obligés d'assumer le contrôle des dirigeants pour se protéger d'une perte financière. L'approche partenariale remet en cause ce postulat que seuls les actionnaires courent un risque, conduisant à une définition différente de la gouvernance Caby et Hirigoyen (2005).

### **1.3.1.2 La vision partenariale du gouvernement**

L'approche partenariale de l'entreprise remet en cause le statut de créanciers résiduels accordé aux actionnaires par le modèle « *shareholders* ». L'évolution des théories des organisations conduit à appréhender l'entreprise comme un espace de multiples coopérations, d'apports complémentaires, de valorisation des investissements en fonction de l'investissement spécifique des autres acteurs. Il en résulte que les parties prenantes constituent un point d'appui par rapport à l'objectif de création de valeur. En échange de leurs engagements au sein de l'entreprise, les parties prenantes peuvent prétendre à des droits. La prise en considération de l'ensemble des parties prenantes comme propriétaires de l'entreprise change le rôle du processus de *corporate governance*. D'après Charreaux (2004), « le problème majeur en termes de gouvernance n'est [plus] pas la tricherie managériale, mais l'appropriabilité des actifs critiques ». La volonté des dirigeants doit être de créer un climat de confiance et de coopération, condition nécessaire à la création de valeur. Il s'agit pour les

dirigeants de s'assurer qu'aucun *stakeholder* ne s'accapare durablement une part de richesses trop importante au détriment des autres. La gouvernance de l'entreprise consiste alors à rendre possible la coopération des parties prenantes composant l'entreprise. Le système de gouvernance constitue donc un ensemble de mécanismes permettant une allocation optimale de la rente organisationnelle entre les différentes parties prenantes de l'entreprise. Selon Caby et Hirigoyen (2005 :30) l'objectif est « de minimiser les pertes engendrées, précisément par les conflits liés aux modalités de partage de la rente organisationnelle ». Cette vision partenariale du système de gouvernance a pour rôle de faire pression sur les dirigeants de façon à ce que leurs activités de création et de redistribution de rentes satisfassent l'ensemble des *stakeholders* et assurent la viabilité globale et indépendante de la coalition, évitant ainsi les situations de crise qui se traduisent soit par un éclatement de la coalition, soit par une spoliation d'un groupe de *stakeholders* prisonniers de leurs transactions.

### 1.3.2 L'approche cognitive du gouvernement

Le recours aux théories de la cognition permet d'élargir le concept de gouvernance en abandonnant la représentation de l'organisation comme un nœud de contrats. En effet, cette dernière conception présente l'inconvénient de considérer la création de valeur comme donnée. Charreaux (2004) s'exprime en ces termes : « la valeur est maximisée à un instant donné, l'ensemble des opportunités d'investissement étant supposé connu au moins des dirigeants et le choix des investissements se faisant selon l'analogie du menu ». La réalité des organisations met en exergue que la création de valeur résulte d'un processus et non pas d'une procédure d'allocation de l'information (Depret et Hamdouch, 2005). L'appréhension de l'organisation comme un lieu de production de connaissances présente l'avantage de s'intéresser au processus de création de valeur, dans la mesure où elle est le lieu le plus adapté pour favoriser le processus de création de connaissances et d'apprentissage collectif. En effet, ce processus résulte de la capacité de l'entreprise à créer de la connaissance, c'est-à-dire de son aptitude à construire les opportunités de croissance (identifier et mettre en œuvre des investissements rentables), dans l'objectif d'une création de valeur durable. Favoriser le processus de création de connaissances passe par l'existence de conflits d'ordre cognitif.

L'approche cognitive de l'entreprise ne renvoie pas à la même approche de gouvernement de l'entreprise que celle décrite par le courant disciplinaire. Alors que dans ce dernier, le système de gouvernement se donne pour objectif de minimiser les conflits d'intérêts, le système de gouvernement lié à la conception cognitive se doit de créer un environnement propice aux

développements des conflits cognitifs qui feront émerger par émulation les investissements rentables. Dans cette perspective, selon BERTIN (2007 :163) le rôle du gouvernement d'entreprise est de « s'assurer que les procédures de prise de décision au sein de l'organisation seront réellement efficaces ». Pour cela, les mécanismes de gouvernement de l'entreprise doivent être conçus dans l'optique d'assister le management dans la phase d'élaboration des orientations stratégiques. Ceci sous-entend de créer un climat organisationnel propice aux apprentissages (conflits cognitifs) dans le but de faire émerger des voies de croissance. Pour être totalement efficace, elle doit s'accompagner d'une dimension contraignante. Afin que les conflits cognitifs ne déclenchent une situation de blocage, des mécanismes doivent exister pour servir des contraintes aux choix stratégiques des managers notamment en affichant des dispositifs de sanction en cas d'échec ou de non-ralliement aux modèles cognitifs dominants.

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

#### **1.4 Principes du gouvernement d'entreprise**

L'évolution de la réglementation sur le gouvernement d'entreprise fait suite aux faillites successives des grandes multinationales. Cette évolution a également conduit à la mise en place des règles et des principes de bonne gouvernance dans les entreprises. 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 bonnes conduites dont les vocabulaires diffèrent d'un pays à un autre ont été émises dans le cadre de la gouvernance d'entreprise afin d'assurer l'efficacité de la gestion. Parmi ces codes, nous retenons les premières initiatives qui sont entre autres : le rapport de EUROPEAN CORPORATE GOVERNANCE INSTITUTE, VIENOT I et II, le rapport BOUTON, le rapport du comité CADBURY, les rapports KING I, II, le rapport de la commission TREADWAY. Nous notons aussi les principes de l'Organisation de *Corporate Governance* de l'Américain 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 les actionnaires.

- Le rapport CADBURY en Grande Bretagne en 1992 qui définit un „Code of Best Practices“ applicable aux sociétés cotées. Ces dernières doivent se conformer aux règles de ce code. Les recommandations de ce rapport visent essentiellement à distinguer les fonctions de président du conseil d'administration et du Directeur Général. Le rapport préconise la création des 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, qui insiste sur l'information des actionnaires, l'examen périodique de la composition, de l'organisation et du fonctionnement du conseil d'administration. Il préconise la présence d'au moins deux administrateurs indépendants dans les conseils. Ainsi il définit l'administrateur indépendant comme « un 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 ».
- Le rapport MARINI en France en 1996 dissocie les fonctions de président du conseil et de Directeur Général, estime nécessaire d'abandonner le principe de constitution de noyaux durs lors des privatisations.
- Le rapport VIENOT II en France en 1999 qui réaffirme les suggestions antérieures et adopte le concept de gouvernement d'entreprise.
- 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).
- Loi de Sécurité Financière en 2003, cette loi préconise la publication obligatoire d'un rapport par le président sur le gouvernement d'entreprise (conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil) et le contrôle interne (procédures de contrôle interne mises en place). Et un élargissement des pouvoirs de contrôle avec la

possibilité pour les associations d'investisseurs d'agir en justice pour la défense de tout préjudice direct ou indirect à l'intérêt collectif des investisseurs.

- Le rapport de *EUROPEAN CORPORATE GOVERNANCE INSTITUTE* en France en février 2009 récapitule les codes en matière de gouvernement d'entreprise de différents pays du monde. La prise de connaissance de ces textes atteste d'une large diversité dans la conception du gouvernement d'entreprise. Cependant plusieurs principes de base apparaissent souvent et peuvent constituer un socle commun de connaissances des bonnes pratiques de gouvernance.

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

#### **1.4.1 Interaction efficace entre le conseil d'administration, la direction, les auditeurs externes et les auditeurs internes**

Cette interaction doit exister entre les différents acteurs. C'est pourquoi, Renard (2010 :448) stipule que « la notion de gouvernement d'entreprise s'articule autour de quatre piliers : le conseil d'administration, l'audit externe, le management et l'audit interne. Elle suppose une éthique et la pratique de la transparence ».

#### **1.4.2 Protection des intérêts des actionnaires et des autres parties prenantes**

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. Le conseil d'administration doit protéger les intérêts des actionnaires et veiller aux intérêts des autres parties prenantes (Burlaud & al, 2009 : 465). A cet effet il doit encourager une coopération active entre les sociétés et les différents partenaires pour créer de la richesse et des emplois et assurer la pérennité des entreprises financièrement saines.

#### **1.4.3 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 des actionnaires (Quiry & al, 2010 :961).

#### **1.4.4 Indépendance des administrateurs**

Les administrateurs doivent être indépendants en grande majorité pour promouvoir un contrôle sans contrainte. Selon VIENOT (1995 :13) « la participation d'administrateurs indépendants répond à une attente du marché et elle est de nature à améliorer la qualité des délibérations et garantir le respect des principes traditionnels ». Il préconise aussi que les administrateurs indépendants doivent représenter au moins un tiers du conseil d'administration.

#### **1.4.5 Compétence des administrateurs**

Les membres du conseil doivent posséder des qualifications et l'expérience appropriées ainsi qu'une bonne connaissance du fonctionnement de l'organisation.

#### **1.4.6 Réunion du conseil d'administration**

Le conseil doit se réunir fréquemment pour juger de la performance du président et des directeurs généraux. A cet effet, BOUTON (2002 :6) stipule que « le conseil doit se réunir et avoir accès à l'exécution de ses tâches et aux principaux responsables ». Les réunions périodiques permettent une meilleure communication entre les dirigeants et les administrateurs. Les administrateurs doivent avoir accès à une information fiable et suffisante pour leur permettre de porter un jugement.

#### **1.4.7 Distinction entre les fonctions du Président du conseil d'administration et du Directeur général**

La dissociation des fonctions de Président (PCA) et de Directeur Général (DG), qui concerne les Sociétés Anonymes à Conseil d'Administration, est une des questions clés de la réflexion sur les principes de bonne gouvernance d'entreprise. Elle touche l'articulation entre le contrôle de la gestion et la gestion elle-même. A cet effet, les rôles du PCA et du DG doivent être séparés. Selon Dayan (2004 :309) cette séparation « permet de réduire le pouvoir discrétionnaire du dirigeant dans la mesure où ce dernier ne peut profiter de sa position au sein du conseil pour entériner ses projets d'investissement ».

#### **1.4.8 Publication des documents et des informations par le conseil d'administration**

Les documents publiés et les autres communications du conseil doivent exprimer de façon claire et dans les délais fixés, les activités et les transactions du conseil. Le conseil 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 de cette entreprise.

#### **1.5 Etendue des directives en matière de gouvernement d'entreprise**

Le conseil d'administration est le premier responsable en matière de gouvernement d'entreprise. 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. Il est dicté 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 vers de quelques thèmes importants comme :

- le rôle et responsabilité du conseil d'administration ;
- l'organisation du conseil d'administration ;
- le fonctionnement du conseil d'administration ;
- l'évaluation de l'efficacité du conseil ;
- la publication dans le rapport annuel des pratiques en matière de gouvernement d'entreprise ;
- l'éthique ;
- la prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires et des parties prenantes.

##### **1.5.1 Le rôle du conseil d'administration**

Les codes de gouvernance d'entreprise préconisent qu'un organe (conseil d'administration ou conseil de surveillance), présentant une certaine indépendance par rapport au management, définisse la stratégie de l'entreprise. Le CA désigne les mandataires sociaux, contrôle la gestion et veille à la qualité de l'information communiquée aux actionnaires et aux autres parties prenantes. Le CA approuve et surveille les valeurs éthiques. L'éthique est devenue une source affichée des règles comportementales dans l'entreprise qui contribue à sa réussite économique. Le CA surveille le contrôle de la gestion et évalue l'intégrité et l'efficacité du



contrôle interne (Burlaud& al, 2009 :463). Il doit surveiller et gérer les conflits d'intérêt pouvant survenir entre la direction, les administrateurs et les actionnaires.

### **1.5.2 L'organisation du conseil d'administration**

En France, la législation prévoit que dans une société anonyme, le conseil d'administration doit être composé de trois (03) membres au minimum et de (18) dix-huit au maximum.

Dans la zone OHADA, l'article 416 de l'Acte Uniforme au Droit des Sociétés Commerciales et groupement d'intérêt (AUDSCG) dispose que « la société anonyme peut être administrée par un conseil d'administration composé de trois (03) membres au moins et de douze (12) au plus ». Cependant, et suivant l'article 418 de l'AUDSCG « Le nombre des administrateurs de la société anonyme peut être provisoirement dépassé, en cas de fusion avec une ou plusieurs sociétés, jusqu'à concurrence du nombre total des administrateurs en fonction depuis plus de six (06) mois dans les sociétés fusionnées, sans pouvoir être supérieur à vingt-quatre (24) » (OHADA, 2008 :454).

### **1.5.3 Le fonctionnement du conseil d'administration**

Les codes de bonne gouvernance d'entreprise insistent sur la création de différents comités spécifiques. Ces comités sont généralement d'après Igalens& al. (2009 :58) :

#### ***1.5.3.1 Comité d'audit***

Il a pour rôle d'assister le conseil et à s'assurer de l'exactitude des états financiers. 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 :120) «le comité d'audit occupe une position privilégiée : il a les nécessaires pour interroger la direction sur la façon dont elle assume le suivi des recommandations».

#### ***1.5.3.2 Comité de nomination***

Ce comité est chargé de préparer la succession du directeur et/ou du président. Il sélectionne les nouveaux administrateurs et statue sur le caractère indépendant des candidats pressentis (Burlaud& al, 2009 : 465).

### ***1.5.3.3 Comités des rémunérations***

Il définit la politique de rémunération des mandataires sociaux. Il propose aussi l'octroi de stock-option (Burlaud & al, 2009 : 465).

### ***1.5.3.4 Comité de gouvernement d'entreprise***

Il formule des propositions au CA, en vue de toute nomination des membres du CA, de son président et son vice-président. Il publie dans le rapport annuel, des pratiques de l'entreprise en matière de gouvernance (Igalens & al, 2009 : 15).

### ***1.5.3.5 Comité d'éthique***

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

### ***1.5.3.6 Comité finance et gestion des risques***

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

### ***1.5.3.7 Comité d'environnement et sécurité***

Le rôle du comité d'environnement et sécurité consiste à assister le conseil d'administration dans ses fonctions de surveillance. Ce comité instaure une politique et un système de gestions appropriées des risques environnementaux, il examine et recommande au conseil, pour approbation, la politique de la société en matière de sécurité. Il examine périodiquement un rapport sur les activités de la société en matière de développement durable.

### ***1.5.3.8 Comité de la caisse de retraite***

Le rôle du comité de retraite est d'assurer la gestion financière et l'administration quotidienne du régime, en mettant en œuvre les moyens adéquats pour protéger les droits des participants, conserver et faire fructifier les actifs de la caisse de retraite.

### ***1.5.3.9 Comité de planification des ressources***

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

Tous ces comités agissent conformément aux orientations du conseil d'administration. Ils s'assurent que l'organisation réponde à ses obligations légales dans la gestion quotidienne des activités. Ils sont composés exclusivement d'administrateurs indépendants.

## **1.5.4 L'évaluation de l'efficacité du conseil**

Pour une bonne pratique de gouvernement d'entreprise, le conseil procède à l'évaluation de sa capacité à répondre aux attentes des actionnaires qui lui ont donné mandat d'administrer la société, en passant en revue périodiquement sa composition, son organisation et son fonctionnement (ce qui implique une même revue des comités du conseil).

Ainsi, chaque conseil doit réfléchir à l'équilibre souhaitable de sa composition et de celle des comités qu'il constitue en son sein et s'interroger périodiquement sur l'adéquation à ses tâches de son organisation et de son fonctionnement.

L'évaluation doit viser trois (03) objectifs :

- faire le point sur les modalités de fonctionnement du conseil ;
- vérifier que les questions importantes sont convenablement préparées et débattues ;
- mesurer la contribution effective de chaque administrateur aux travaux du conseil du fait de sa compétence et de son implication dans les délibérations.

Ainsi l'évaluation, dont il est souhaitable qu'elle devienne annuelle, doit être effectuée selon les modalités suivantes :

- une fois par an, le conseil d'administration doit consacrer un point de son ordre du jour à un débat sur son fonctionnement ;
- une évaluation formalisée doit être réalisée tous les trois ans au moins. Elle peut être mise en œuvre, éventuellement sous la direction d'un administrateur indépendant, avec l'aide d'un consultant extérieur ;
- les actionnaires doivent être informés chaque année dans le rapport annuel de la réalisation des évaluations et, le cas échéant, des suites données ;
- il est recommandé que les administrateurs extérieurs à l'entreprise (ni dirigeants mandataires sociaux, ni salariés) se réunissent périodiquement hors la présence des administrateurs internes. Le règlement intérieur du conseil d'administration peut prévoir une réunion par an de cette nature, au cours de laquelle serait réalisée l'évaluation des performances du président, du directeur général, du ou des directeurs généraux délégués et qui serait l'occasion périodique de réfléchir à l'avenir du management.

Toutes ces exigences ont un mobile unique : rendre le conseil plus indépendant du management, et donc faire un lieu de contrôle délibératif et non une chambre d'enregistrement (Gomez & al, 2009 : 186)

### **1.5.5 La publication du rapport annuel des pratiques en matière de gouvernement d'entreprise**

Les sociétés qui se réfèrent au code de gouvernement d'entreprise doivent faire état de manière précise, dans leur document de référence ou dans leur rapport annuel, de l'application des pratiques de gouvernement et expliciter, le cas échéant, les raisons pour lesquelles elles n'auraient pas mis en œuvre certaines d'entre elles.

La loi comporte l'obligation pour les sociétés de faire figurer dans leur rapport annuel la rémunération totale et les avantages de toute nature versés, durant l'exercice, à chaque mandataire social, ainsi que le montant des rémunérations et des avantages de toute nature que chacun de ces mandataires a reçus durant l'exercice de la part des sociétés du groupe.

Une information très complète doit être donnée aux actionnaires afin que ces derniers aient une vision claire, non seulement de la rémunération individuelle versée aux dirigeants

mandataires sociaux, mais aussi de la politique de détermination des rémunérations qui est appliquée.

### **1.5.6 L'éthique**

L'éthique traite les actes et régit la conduite des personnes. C'est un système de valeurs, de transparence et d'investissements socialement responsables qui caractérisent les entreprises les plus performantes et dictent les comportements éthiques des différents acteurs.

En effet, satisfaire aux exigences des actionnaires, des clients, des salariés et de l'environnement correspond à une stratégie de l'entreprise qui se soucie de sa rentabilité et de sa croissance, mais aussi de sa performance globale. Pour ce faire, l'éthique repose sur trois (3) piliers : économique, social et environnemental.

Les codes d'éthique, de déontologie et de bonne conduite s'adaptent à une culture organisationnelle orientée vers les valeurs de loyauté et de confidentialité (Renard, 2003 : 66). Le code d'éthique participe au développement du civisme et à l'amélioration des relations sociales.

### **1.5.7 La prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires et des parties prenantes**

Si, dans les pays à modèle anglo-saxon, l'accent est mis sur les relations entre dirigeants et actionnaires, dans les systèmes dits « fermés » rencontrés au Japon, en Allemagne et en France, l'intérêt de l'ensemble des parties prenantes est pris en compte dans le GE. Cette dernière s'intéresse aussi à l'égalité de traitement entre les différents actionnaires, telle que la défense des minoritaires face aux intérêts des majoritaires. Il convient de dire, que tous les actionnaires doivent être traités sur un pied d'égalité.

Lorsque les parties prenantes et les actionnaires minoritaires interviennent dans le GE, ils doivent avoir accès à l'information en temps opportun, à des informations pertinentes et fiables, mais aussi de droit de vote (OCDE, 2004 : 50).

Les actionnaires minoritaires et les parties prenantes doivent pouvoir exercer leur droit de vote. A cet effet, ils doivent participer à l'Assemblée Générale annuelle et Extraordinaire. Les

droits de l'homme à l'égard des salariés et de toute autre personne impliquée dans les activités de l'entreprise doivent être respectés.

Cependant, la seule amélioration des bonnes pratiques en matière de gouvernance ne peut régler tous les problèmes organisationnels au sein de l'entreprise. Un bon gouvernement d'entreprise est l'une des clés de la réussite de la société. Il doit comporter un bon système de contrôle interne. C'est dans cette optique que pour un bon gouvernement d'entreprise, il faut la contribution de tous les acteurs de l'entreprise (Jacquillat & al, 2003 :2). Ce qui devraient 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 le gouvernement d'entreprise parmi les objectifs de l'audit interne qui constitue un des mécanismes internes.

La question est de savoir comment la fonction d'audit interne peut contribuer au processus de gouvernement d'entreprise ? Quelles sont les relations qui existent entre l'audit interne et les autres acteurs du gouvernement d'entreprise ?

## **CHAPITRE 2: ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PROCESSUS DE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE**

La crise financière qui frappe aujourd'hui les économies du monde entier, appelle l'attention, parmi d'autres facteurs discriminants, sur le gouvernement de certaines entreprises, leur gestion des risques et leur contrôle interne. Cela a incité les autorités et les responsables concernés à renforcer les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise. Ainsi le conseil d'administration doit désormais se doter de comités « spécialisés ». A cet effet, il doit établir un jugement indépendant de la direction générale grâce à une information émanant de ces comités. Selon l'IIA (2006), l'audit interne doit être juge et conseiller. A cet effet il doit faire des évaluations indépendantes et objectives sur la pertinence et l'efficacité de la structure et des mécanismes du gouvernement. Il doit agir en tant que catalyseur du changement en préconisant des améliorations, afin d'accroître l'efficacité du processus de gouvernement. Le rôle de l'audit interne en matière de gouvernement d'entreprise dépend du degré de maturité de la structure et du processus de gouvernement d'entreprise.

Dans ce chapitre nous allons présenter la fonction d'audit interne à travers sa définition, ses objectifs et ses missions. Ensuite, le lien entre l'audit interne et le gouvernement à travers les différentes théories. Enfin nous parlerons de l'interaction qui existe entre cette fonction et les autres acteurs du gouvernement d'entreprise.

### **2.1 L'audit interne un outil au service du gouvernement d'entreprise**

Le gouvernement d'entreprise régit les relations entre le dirigeant, ses actionnaires et son conseil d'administration. Elle met en œuvre des principes de responsabilité et d'intégrité, de transparence, d'indépendance du conseil d'administration et de respect des droits des actionnaires. Les instances compétentes en matière de surveillance doivent assurer le respect et l'application de la transparence et à l'efficacité des marchés. A cet effet, l'entreprise doit être dotée de dispositifs de contrôle adéquat, ainsi que de respect du droit des normes applicables. L'audit interne est une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. A cet effet, les auditeurs internes examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et les dispositifs mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la qualité

de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité. L'audit interne constitue un mécanisme pour valider la responsabilité des managers à renforcer le dispositif de contrôle interne. Il permet de résoudre les conflits d'intérêts au sein du gouvernement d'entreprise. L'existence de ces conflits porte essentiellement sur l'asymétrie d'information.

### **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. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ». Il s'agit là, de la traduction de la définition de l'IAA du 29 juin 1999, de son adaptation par le conseil d'administration de l'IFACI depuis 2002.

Cette définition présente l'audit interne comme une fonction qui décèle les problèmes de l'entité et qui formule des recommandations aux directions et aux audités dans le but d'apporter des solutions en vue d'une bonne marche de l'entité.

En effet, l'importance qu'a connu le contrôle interne a entraîné avec lui une augmentation de l'intérêt accordé à la fonction de l'audit interne et ce depuis l'année 2001. Ceci peut se justifier par le fait que les auditeurs internes jouent un rôle important dans l'évaluation des systèmes de contrôle interne, qu'ils contribuent à maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisant. En raison de leur position au sein de l'organisation et de l'autorité dont ils sont investis, les auditeurs internes jouent souvent un rôle important dans le suivi du fonctionnement du système de contrôle interne. Ils procèdent à un examen direct du système de contrôle interne et recommandent des améliorations, ce qui conduirait à une maîtrise des risques et activités de l'entreprise.

### **2.1.2 Objectifs de l'audit interne**

Selon J. Vera (2010 :23), le but de l'audit interne est d'assister tous les membres de la direction dans l'exécution efficace de leurs responsabilités, en munissant d'analyses objectives d'appréciation, de recommandations et de commentaires pertinents relatifs aux



activités examinées. L'auditeur interne, de ce fait, doit s'intéresser à tout segment de l'activité de l'entreprise dans lequel il peut être utile à la direction. La réalisation de cet objectif général de services orientés vers la direction inclut des activités telles que :

- examiner et apprécier la rectitude, la suffisance et l'application des contrôles comptables, financiers et opérationnels, et promouvoir un contrôle efficace à un coût raisonnable ;
- vérifier le degré de mise en œuvre des politiques, plans et procédures institués dans l'entreprise ;
- vérifier à quel point les actifs de la société sont justifiés et préservés des pertes de toutes sortes ;
- vérifier le degré de confiance qui s'attache aux renseignements comptables et autres élaborés dans le cadre de l'entreprise ;
- apprécier la qualité avec laquelle sont remplies les différentes responsabilités déléguées dans le cadre de l'entreprise ;
- identifier les pistes d'amélioration et des recommandations pour conduire l'entreprise vers le progrès.

Pour LEMANT (1995) ces différents objectifs sont recensés en deux points principaux :

- assurer la direction de l'application de ses politiques et directives ;
- aider les responsables concernés à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité.

### **2.1.3 Les missions de l'audit interne**

L'audit interne a pour principale mission de garantir l'unité de commandement et la cohérence globale des politiques et des stratégies entre les différents compartiments de l'entreprise.

Selon l'IIA (1999), l'audit interne a pour missions :

- d'apporter une valeur ajoutée aux activités de l'entreprise ;
- d'améliorer son fonctionnement ;
- et de l'aider à atteindre ses objectifs.

Pour l'IFACI (2009 :24), les missions de l'audit interne sont de deux types : missions d'assurance et de conseil.

Pour l'atteinte des objectifs de l'entreprise l'audit interne doit aussi évaluer de manière systématique le processus de management des risques, de contrôle, et le gouvernement d'entreprise.

#### **2.1.4 Mission d'évaluation des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle**

La mission d'évaluation des différents processus est présente dans la définition de l'audit interne édictée par l'IIA. Cette définition met en exergue l'approche systématique et méthodique qui doit être celle de l'auditeur interne pour évaluer les processus de management des risques, de gouvernement d'entreprise et de contrôle. A cet effet, l'audit interne est une fonction essentielle pour toute organisation dans le cadre de l'atteinte de ses objectifs.

##### ***2.1.4.1 Mission d'évaluation du processus de gouvernement d'entreprise par l'audit interne***

Selon la norme 2110 de l'IIA, l'audit interne « doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration » (IFACI, 2011 :16). 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 ;
  - communiquer aux services concernés 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 de leurs activités.
- 2110. A1 – L'audit interne doit évaluer la conception, la mise en œuvre et l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l'organisation liés à l'éthique.
- 2110. A2 – L'audit interne doit évaluer si la gouvernance des systèmes d'information de l'organisation soutient la stratégie et les objectifs de l'organisation.

#### **2.1.4.2 Mission d'évaluation du management des risques par l'audit interne**

Selon la norme 2120 de l'IIA l'audit interne doit « évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration » (IFACI 2011 :16). Afin de déterminer si les processus de management des risques sont efficaces, les auditeurs internes doivent s'assurer que :

- les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent ;
- les risques significatifs sont identifiés et évalués ;
- les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation ;
- les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre aux collaborateurs, à leur hiérarchie et au Conseil d'exercer leurs responsabilités.

Pour étayer cette évaluation, l'audit interne peut s'appuyer sur des informations issues de différentes missions.

Une vision consolidée des résultats de ces missions permet une compréhension du processus de management des risques de l'organisation et de son efficacité.

Les processus de management des risques sont surveillés par des activités de gestion permanente, par des évaluations spécifiques ou par ces deux moyens.

2120. A1 – L'audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de:

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

2120. A2- L'audit interne doit évaluer la possibilité de fraude et la manière dont ce risque est géré par l'organisation.

2120. C1 – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent couvrir les risques liés aux objectifs de la mission et demeurer vigilants vis-à-vis de l'existence de tout autre risque susceptible d'être significatif.

2120. C2 – Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des risques acquises lors de missions de conseil pour évaluer les processus de management des risques de l'organisation.

2120. C3- Lorsque les auditeurs internes aident le management dans la conception et l'amélioration des processus de management des risques, ils doivent s'abstenir d'assumer une responsabilité opérationnelle en la matière.

#### **2.1.4.3 Mission d'évaluation du contrôle**

Selon la norme 2130 de l'IIA, l'auditeur interne « doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue » (IFACI 2011 :16).

2130. A1 – L'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants:

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

2130. C1 – Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des dispositifs de contrôle acquises lors de missions de conseil lorsqu'ils évaluent les processus de contrôle de l'organisation

Ainsi pour que l'audit interne puisse jouer pleinement son rôle dans le processus d'évaluation, il faut une relation directe entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne. Pour Renard (2010 : 445) « qu'une telle mission ne peut être remplie qu'à une double condition :

- que l'audit interne bénéficie dans l'organisation d'une autorité reconnue au plus haut niveau ;

- qu'il ait dans le personnel de l'audit les compétences suffisantes pour se livrer aux analyses nécessaires et apporter une contribution efficace. »

## **2.2 Relations entre l'audit interne et le 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 désignées pour comprendre la relation audit interne et gouvernement d'entreprise. La synthèse de nos recherches, nous permet de les regrouper en deux (02) concepts : la théorie des coûts de transactions et celle de l'agence.

### **2.2.1 L'audit interne, théorie des coûts de transactions et gouvernement d'entreprise**

Selon la théorie des coûts de transactions (Coase, 1937 ; Williamson, 1985), la supériorité de la firme par rapport au marché s'explique par le fait qu'elle permet de réaliser les économies sur les coûts de transaction. « D'un point de vue économique, ce qui distingue 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 & Pigé, 2002 :53).

En ce qui concerne les travaux de vérification et de contrôle de conformité aux lois et règlements, les faire réaliser, selon la théorie des coûts de transaction, par l'auditeur légal engendrerait des honoraires très élevés. C'est pourquoi, les directions des grandes sociétés, encouragées par les auditeurs légaux, ont décidé d'internaliser l'essentiel des activités d'audit légal grâce à la création des services d'audit interne. 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'allégement des travaux des auditeurs légaux par les auditeurs internes devrait se traduire par une réduction significative des coûts de transactions. Depuis, le rôle de l'audit interne a évolué puisqu'il doit fournir à la direction générale de l'entreprise les éléments d'appréciation sur les règles internes de fonctionnement (aspect normatif), ainsi que sur leur respect par les différents agents (aspect qualitatif), et ce, dans une double perspective d'amélioration de la gestion, de protection du patrimoine. Le rôle

de l'audit interne ne se limite pas à la réduction des coûts de transaction. Une mission d'audit interne a un impact sur l'organisation audité dans la mesure où elle occasionne des changements positifs au sein d'une organisation.

### **2.2.2 Audit interne, théorie de l'agence et gouvernement d'entreprise**

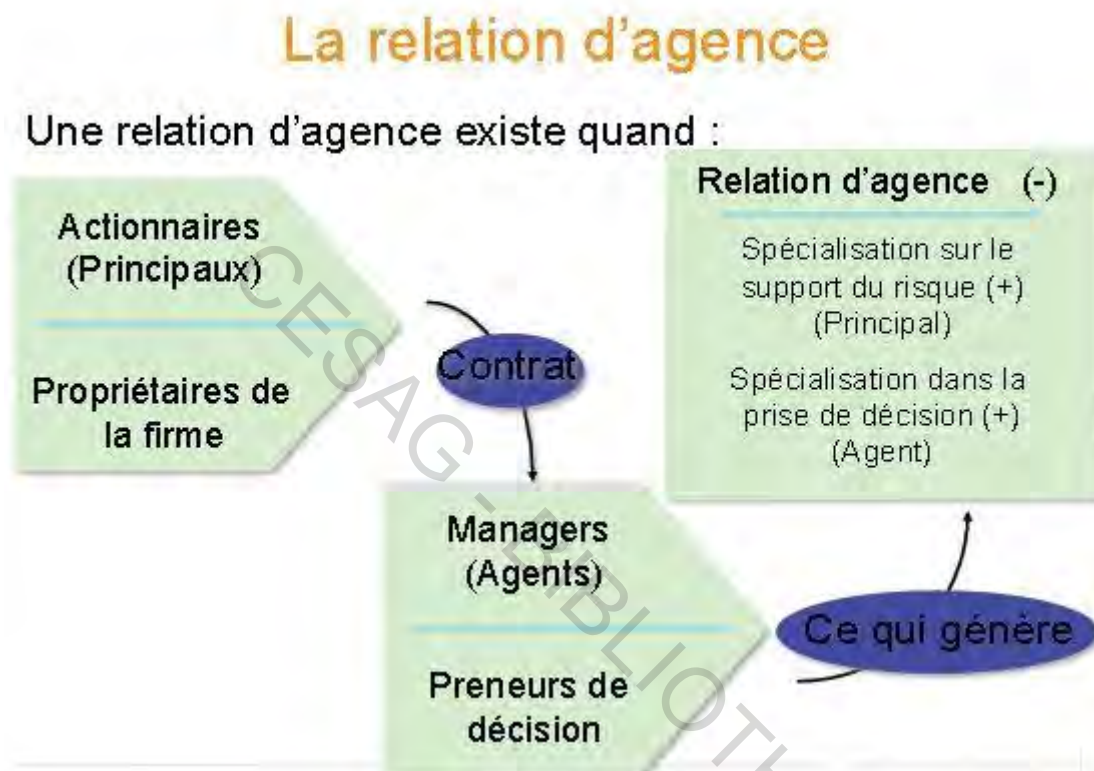
Le problème d'agence est une des pièces essentielles de la théorie contractuelle de la firme. Dans la relation d'agence où le principal (l'actionnaire) confie à l'agent (le dirigeant) la direction et la gestion des affaires, ce dernier peut parfois adopter un comportement discrétionnaire ou opportuniste tendant à détourner la richesse de l'entreprise à son seul profit et/ou engager des dépenses (coûts d'agence) sans réel intérêt pour l'entreprise que seuls les actionnaires supporteraient. Les problèmes d'agence qui apparaissent du fait de la relation actionnaires/managers engendrent donc trois types de coûts, qu'il faut réduire pour survivre dans un monde concurrentiel : les coûts de surveillance, supportés par l'actionnaire pour s'assurer que le manager gère conformément à ses intérêts ; les coûts d'obligation, supportés par l'agent pour mettre en confiance les actionnaires ; enfin les coûts inhérents à la divergence d'intérêt des managers et actionnaires.

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, la théorie de l'agence a donné lieu à de nombreux développements sur le gouvernement des entreprises qui tendent à intégrer aussi l'audit interne comme un mécanisme de gouvernance de l'entreprise (Ebondo Wa Mandzila, 2006). En effet, parmi les conflits d'intérêts susceptibles de s'élever entre les actionnaires et les dirigeants, l'approche actuelle du gouvernement d'entreprise semble privilégier la résolution du conflit né du déséquilibre informationnel (asymétrie d'information) existant entre l'agent et le principal (PIGE, 2009 :197). L'audit interne, rattaché au comité d'audit (lorsqu'il existe), a (comme l'audit externe ou légal) un rôle fondamental à jouer au sein du gouvernement d'entreprise, dans la réduction de cette asymétrie d'information. Gramling et Myers (2006), distinguent quatre composantes dans le gouvernement d'entreprise : l'audit externe, le comité d'audit, le management et la fonction d'audit interne.

Cette dernière entretient avec chacune des composantes des relations qui ont pris une importance considérable depuis l'adoption des lois américaine et française, notamment dans l'évaluation et l'évolution du dispositif de contrôle interne. L'audit interne apparaît comme

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

Figure n°3 : La relation d'agence



Source : Saussier (2011 :14)

### 2.2.3 La réduction de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes du gouvernement d'entreprise

L'asymétrie de l'information apparaît comme l'une des causes ou conséquences majeures des conflits susceptibles d'opposer les dirigeants non seulement aux actionnaires/investisseurs, mais aussi aux autres parties prenantes.

Dans le cadre de la relation qui lie le dirigeant aux actionnaires, il faut reconnaître que le premier adopte un comportement ambigu en matière de communication ou de transmission d'information. En effet, le dirigeant est tenu légalement de transmettre les comptes annuels aux actionnaires et au public (en les déposant au greffe du tribunal de commerce). Or, cette information comptable publiée ne permet pas aux actionnaires d'apprécier de façon détaillée

l'activité et les performances de la firme. Au mieux elle aide à décider et à évaluer la politique de dividendes pratiquée.

Si les actionnaires ou leurs représentants, les membres du conseil d'administration ne peuvent accéder aux informations dont ils ont besoin, ils ne pourront pas prendre les décisions rationnelles ou comme le prévoit la loi du 15 mai 2001, sur les « Nouvelles Régulations Economiques » (NRE), se prononcer en connaissance de cause sur les risques encourus par l'entreprise. Si l'asymétrie d'information entre dirigeants et actionnaires notamment apparaît comme le conflit majeur sur lequel reposent actuellement les études sur le gouvernement d'entreprise (Pigé, 2000 :134), c'est à Jensen et Meckling (1976) qu'il revient d'avoir identifié l'audit comme étant le mécanisme de réduction des asymétries d'information. Par la suite Watts et Zimmerman (1983) ne se sont pas contentés de valider cette thèse. Après une analyse historique de l'audit en Angleterre et aux USA, les deux auteurs ont mis en évidence une coïncidence flagrante entre les origines de l'audit et la théorie contractuelle de la firme. Pour eux, la séparation des fonctions de propriété, de contrôle et de direction, transposition des règles de démocratie politique aux relations de pouvoirs au sein des sociétés managériales finit par générer des conflits d'intérêts. Ceux-ci opposent généralement actionnaires et dirigeant. Dans ce face à face psychologique, les rapports de force ne sont pas équilibrés. Les dirigeants mandatés par les actionnaires disposent d'armes redoutables : ils connaissent le marché, les investissements possibles et les risques associés ; ils jouissent aussi de la capacité de gestion, ils jouissent d'une expertise. Ils peuvent donc éviter certains devoirs, certains travaux, capter une partie de la richesse créée et s'enraciner. Or, parmi « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants autrement dit qui gouvernent la conduite et définissent leur espace discrétionnaire » (Charreaux, 1997), l'audit y joue un rôle central en raison justement de cette asymétrie d'information.

L'asymétrie d'information a été, et est, souvent abordée dans l'optique de la relation d'agence. Du point de vue partenarial, Pigé (2001 :98) distingue trois niveaux d'asymétrie d'information au sein du gouvernement d'entreprise :

- l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires ;
- l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants ;
- l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et les investisseurs potentiels.

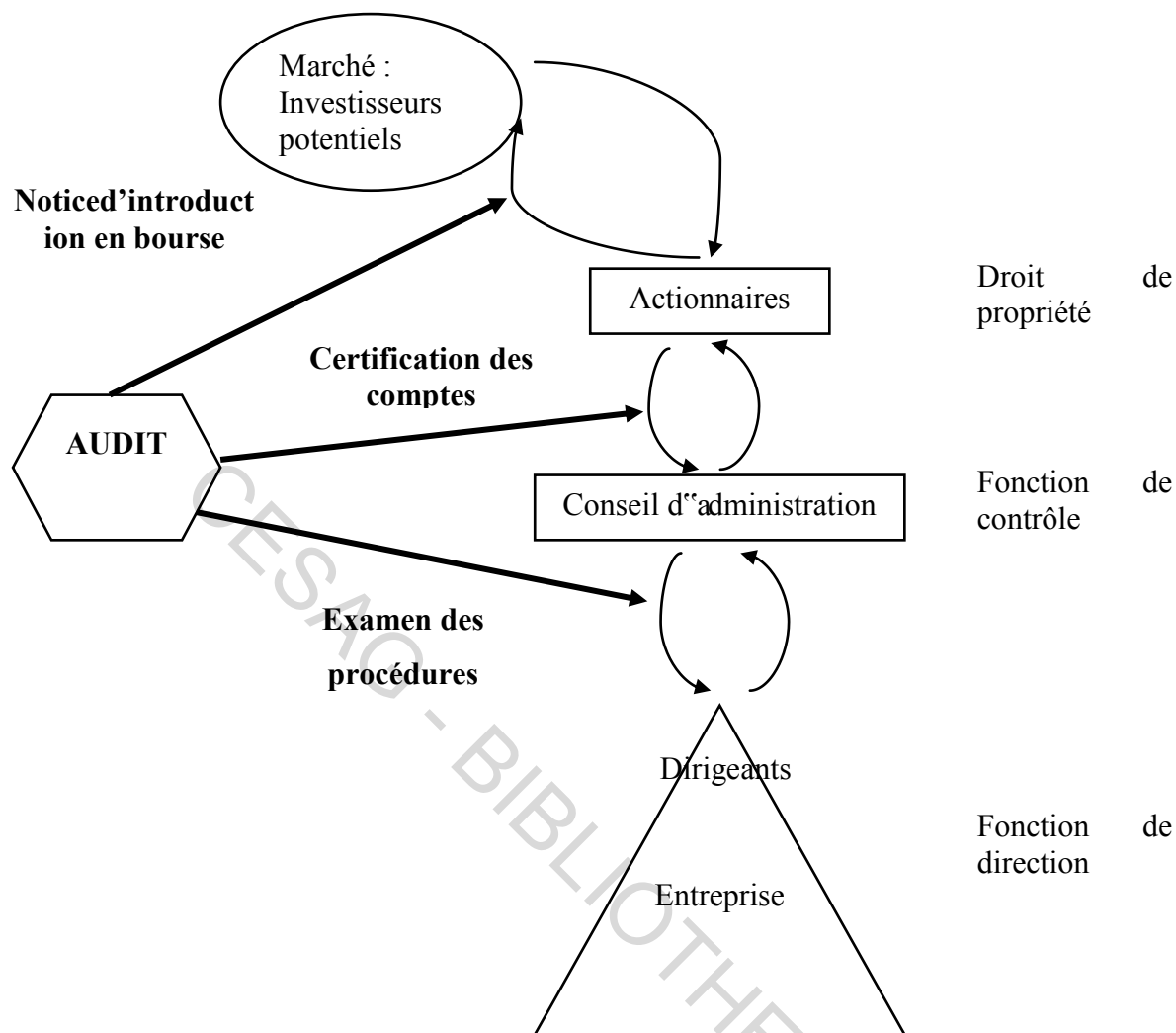


D'autres niveaux d'asymétrie d'information très peu évoqués existent notamment entre les administrateurs internes et externes, entre dirigeants et salariés, entre dirigeants et clients enfin entre dirigeants et fournisseurs.

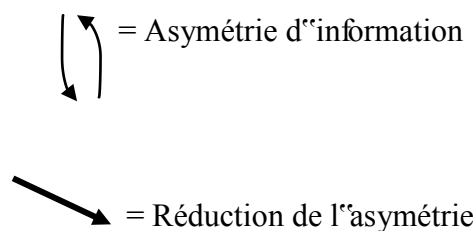
L'auditeur légal permettrait de réduire ces trois niveaux d'asymétrie d'information selon Pigé (2009 :199). L'audit interne, dans la mesure où il a souvent été rattaché à la direction c'est-à-dire à l'agent, n'a pas été considéré comme un dispositif susceptible de réduire les asymétries d'information liées au gouvernement d'entreprise. Mais avec les évolutions récentes du cadre réglementaire (IFACI) et législatif reflètent l'importance accordée au dispositif du contrôle interne. Ainsi, la LSF, en exigeant au PCA de produire un rapport sur le contrôle interne et le rattachement de l'audit interne au CA et/ou au comité d'audit, l'audit interne peut contribuer à la réduction des asymétries d'information.

Pigé (2001 :98) a dressé un schéma mettant en évidence différents niveaux de réduction d'asymétrie d'information par l'audit que nous reproduisons dans le schéma suivant :

Figure n°4 : Audit et réduction de l'asymétrie d'information



Légende



Source : Pigé (2001 :98)

Les différentes théories évoquées expliquent la relation entre l'audit interne et le gouvernement d'entreprise. Cependant, il convient de noter que la définition de l'audit interne

et l'appréhension de son périmètre d'action permettent de percevoir cette fonction comme un mécanisme du gouvernement d'entreprise.

## **2.3 Relations entre l'audit interne et les autres acteurs du gouvernement d'entreprise**

L'audit interne est une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. A cet effet, les auditeurs internes examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et le dispositif mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité (Dagonis, 2010 :18).

Membre à part entière du management de l'organisation, le responsable de l'audit interne agit dans le cadre d'une charte d'audit définissant son indépendance. La variété de ses interventions le conduit à entretenir des relations étroites avec différents partenaires externes, au premier rang desquels se situent les auditeurs externes.

Nous allons définir dans cette section, dans un cadre ordonné la relation entre l'audit interne et les autres organes au sein de l'entreprise.

### **2.3.1 Audit interne et audit externe**

L'audit externe a pour principale mission de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et s'appuie, pour ce faire, sur les procédures qui concourent à la production de l'information comptable et financière. L'audit interne est un outil du gouvernement d'entreprise et d'aide au management de l'entreprise. Il fournit à cette dernière une assurance sur le degré de maîtrise de ses activités et, pour ce faire, s'appuie sur une analyse des risques opérationnels, de conformité et financiers, et sur une évaluation du dispositif de contrôle interne y afférent. Aujourd'hui, l'importance des relations entre auditeurs internes et auditeurs externes varie avec l'implication des intéressés et l'orientation des travaux des auditeurs internes. Elle dépend aussi de l'existence d'une structure dédiée au contrôle des procédures et logiciels comptables et de la volonté de la Direction Générale. Ces relations sont parfois intenses, souvent occasionnelles, voire totalement inexistantes.

Nous pouvons dire que l'évaluation du contrôle interne est un point de convergence de l'audit interne et de l'audit externe. Même si l'appréhension du contrôle interne est différente entre les deux professions, elle n'en est pas moins une préoccupation majeure pour l'une et l'autre. Il est donc souhaitable, dans un souci d'efficacité, qu'elles coordonnent au mieux leurs activités et s'appuient sur leurs compétences et ressources respectives. De ce fait une coopération s'impose entre eux et est formellement prévue par les normes édictées par les deux professions. La norme 550 de *l'Institute of Internal Auditors (IIA)* précise que : « le directeur de l'audit interne doit coordonner les efforts de l'audit interne et de l'audit externe »; de son côté, la norme 610 de *l'International Standard on Auditing (ISA)* définit les conditions d'utilisation des travaux des auditeurs internes. On peut, à partir de là, définir les conditions et modalités d'une collaboration entre audit interne et audit externe.

Ainsi nous présentons dans le tableau ci-dessous la comparaison entre l'audit interne et l'audit externe.

**Tableau n°1 : Comparaison entre l'audit interne et l'audit externe**

	<b>Audit interne</b>	<b>Audit externe (Audit légal)</b>
<b>Au plan du statut</b>	Défini dans le cadre d'une charte d'audit approuvé par la Direction Générale et / ou le Conseil d'administration de l'organisation.	Défini dans un cadre légal et réglementaire.
<b>Au plan de l'indépendance</b>	Garantie par un rattachement au plus haut niveau et une relation étroite avec le Comité d'audit.	Statutairement et juridiquement protégée
<b>Au plan de l'objectif</b>	S'assure que les différentes activités sont sous contrôle et que l'organisation est efficiente; dans ce contexte, il est amené à examiner l'ensemble du dispositif de contrôle interne et à se prononcer sur la qualité de la gestion.	certifie les comptes en s'assurant de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers. A ce titre, ils'intéresse essentiellement au dispositif de contrôle interne comptable.
<b>Au plan du champ d'investigation</b>	Il ne peut y avoir de sanctuaires échappant à ses contrôles.	Englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela.

<b>Au plan de la périodicité des interventions</b>	Intervient de manière permanente au sein de son organisation, dans le cadre de missions le plus souvent planifiées en avance mais pouvant être, selon les circonstances, non-programmées ou décidées en urgence.	Sa présence est rythmée sur l'exercice comptable
--	--	--

**Source** : nous-mêmes (inspiré de J. Renard 2010)

### 2.3.2 Audit interne et la 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 (IFA/IFACI 2009 :2).

### 2.3.3 Audit interne et les autres acteurs 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... Selon Obert & al. (2007 :480) « Chaque collaborateur concerné devrait avoir la connaissance et l'information nécessaire pour établir, faire fonctionner et surveiller le dispositif de contrôle interne, au regard des objectifs qui lui sont assignés. »

Les relations qui existent entre l'audit interne et les autres acteurs du contrôle interne sont nombreuses et sont entre autres :

- 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 système de contrôle interne efficace (IFA/IFACI, 2009 :2).

La multiplicité des acteurs du contrôle interne crée donc de la complexité. Elle peut entraîner des redondances qui nuisent à son efficacité. Ainsi, les entités opérationnelles peuvent souffrir d'un excès de contrôle de la part de structures différentes intervenant en partie sur le même sujet. De même, chaque acteur peut croire à un instant donné qu'un autre acteur s'occupe de tel ou tel risque ou de tel ou tel contrôle, sans que finalement personne n'investisse le niveau d'intelligence et d'expertise requis pour réellement maîtriser les risques.

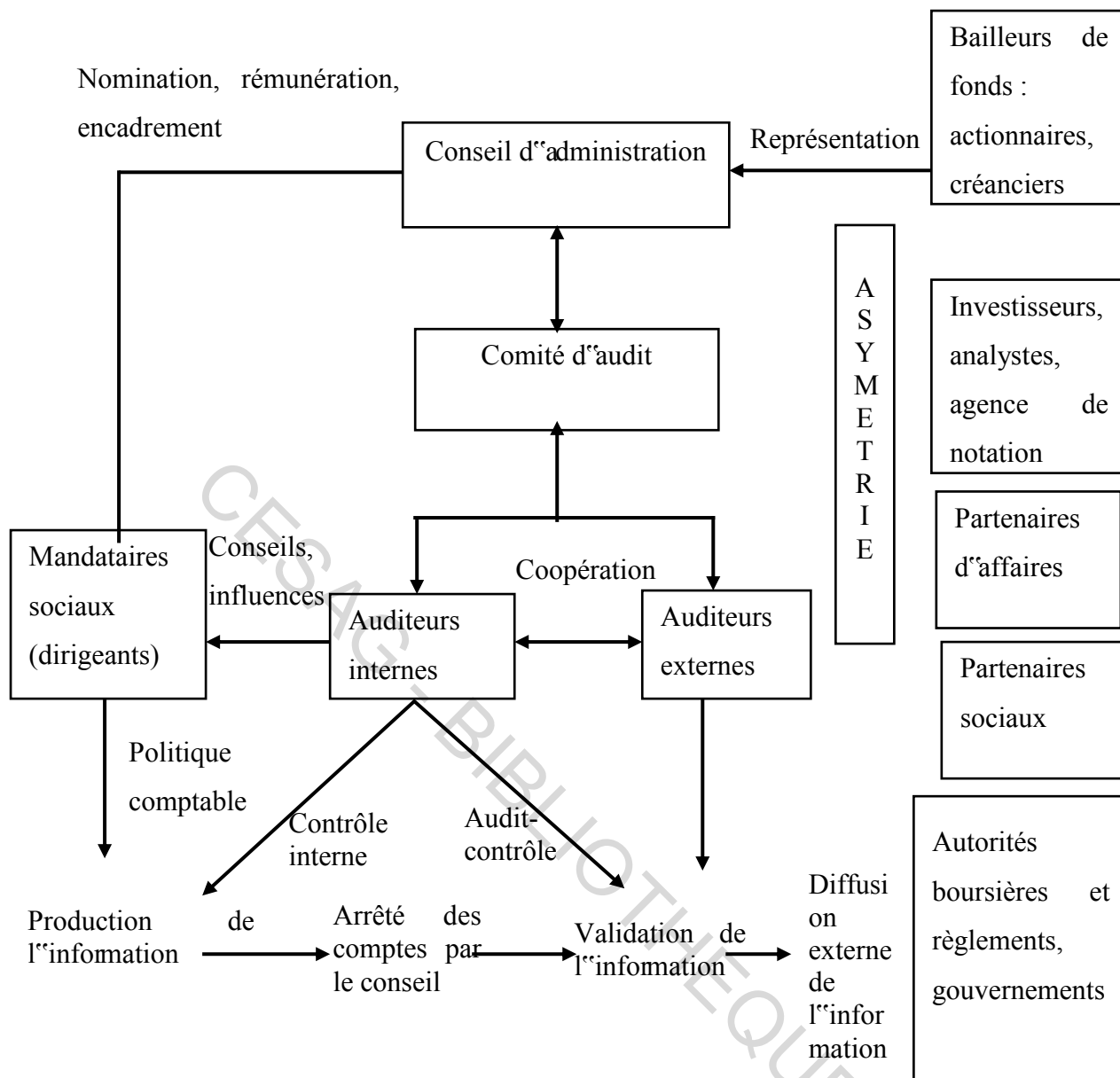
La question de la bonne coordination de cet ensemble est donc de la plus haute importance et il appartient à chaque organisation de mettre en place le dispositif le plus approprié à ses objectifs, son contexte, sa culture, ses hommes, pour s'assurer de la cohérence et de l'efficacité du contrôle interne.

#### **2.3.4 Audit interne et le conseil et/ou le 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. Les relations entre l'audit interne et le comité d'audit se matérialisent par la participation, permanente ou périodique, du responsable de l'audit interne aux réunions du comité d'audit, selon des modalités retenues par l'entreprise. Les administrateurs ont besoin d'une information synthétique, organisée, hiérarchisée leur permettant d'utiliser efficacement les constats et recommandations de l'audit interne, et initier, le cas échéant, les mesures qu'ils estimeraient appropriées. Il ne peut y avoir d'informations significatives « réservées » au management, c'est-à-dire volontairement soustraites aux administrateurs.

La figure suivante donne un aperçu du processus d'audit, faisant intervenir les trois entités centrales (auditeurs internes, externes, comité d'audit) et l'ensemble des acteurs associés (conseil, représentation, etc.).

Figure n°5 : Processus de contrôle



Source : CHARPENTIER (2007 :117)

## 2.4 Relations entre l'audit interne, management des risques et contrôle interne

L'audit interne a aussi un rôle important au niveau du management des risques d'entreprise et surtout dans le processus d'élaboration du rapport sur le contrôle interne exigé par la LSF. En effet, l'audit interne a pour entre autres missions, d'évaluer le système de contrôle interne. A ce titre, il est le mieux à même d'alimenter le conseil d'administration en information sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur les zones des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformité.

Pour une bonne gouvernance, la fonction d'audit interne a une responsabilité qui ne peut que légitimer son rôle d'acteur majeur du gouvernement d'entreprise. Pour cela, le facteur essentiel demeure l'existence d'un environnement sain et sécurisé par une forte culture et un bon système de contrôle interne dont le management des risques est partie intégrante. Dans ce cadre, il constitue une préoccupation majeure de l'auditeur interne et externe ou l'auditeur légal.

#### **2.4.1 Audit interne, contrôle interne et gouvernement d'entreprise**

L'efficacité du contrôle interne constitue un facteur essentiel pour le conseil d'administration. Il est normalement chargé de s'assurer que les directeurs généraux assurent effectivement le contrôle de l'entreprise. Le CA doit s'assurer que les directeurs ont mis en place une procédure de contrôle interne efficace pour la sauvegarde et la protection des actifs dans l'entreprise.

##### **2.4.1.1 Définition du contrôle interne**

*The Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* définit le contrôle interne comme « un système (ensemble de dispositifs), un processus (ensemble d'activités) mis en œuvre par le conseil d'administration (ou ce qui en tient lieu), les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la protection et la sauvegarde du patrimoine;
- la maîtrise des risques;
- réalisation et l'optimisation des opérations;
- la fiabilité des informations financières;
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur ».

##### **2.4.1.2 Le rôle de l'audit interne dans le processus de contrôle interne**

Le cadre législatif et réglementaire reflète l'importance accordée au suivi de « l'efficacité des systèmes de contrôles internes » pour renforcer les obligations en matière d'information, et assurer surtout l'indépendance des auditeurs. Ces différentes obligations concernent les entreprises faisant appel public à l'épargne (APE) à évaluer leur dispositif du contrôle interne. A cet effet, la SOX oblige les sociétés cotées à évaluer leur contrôle interne et à publier leurs



conclusions dans les états demandés par la SEC. Imposant en outre l'utilisation d'un cadre conceptuel, la SOX a favorisé l'adoption du COSO II comme référentiel.

La fiabilité des informations dépend des procédures mises en place pour s'assurer de leur efficacité et de leur pertinence. Pour toute organisation, l'information constitue un élément primordial. Le conseil d'administration, de par ses activités de supervision est largement impliqué dans le contrôle interne. Dans de nombreux conseils d'administration, les fonctions sont largement réparties entre différents comités. En fait, tous les comités rattachés au conseil, de par leur rôle de supervision, sont des éléments importants du système de contrôle interne (Coopers& al. 2000 :120).

L'auditeur interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne. A cet effet, il doit faire toutes préconisations pour améliorer ce dispositif, dans le champ couvert par ses missions (Obert& al, 2007 :480). Ainsi, la norme 2130 préconise que « L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficacité des opérations ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements et contrats » (IFACI, 2009 :47).

Ainsi, nous pouvons résumer comme PIGE (2009 :10) que « le contrôle interne a un triple rôle : il permet de s'assurer que les décisions prises sont correctement appliquées ; il assure un minimum de qualité à la prestation effectuée et il permet de déceler les principales anomalies de fonctionnement ».

Cette évaluation fait de l'audit un outil au sein du gouvernement d'entreprise. Cependant pour une vision plus large, l'importance d'un bon gouvernement d'entreprise résulte d'une bonne gestion des risques auxquels l'entreprise fait face ; d'où la notion de Management des Risques.

## **2.4.2 Audit interne, management des risques et gouvernement d'entreprise**

Selon la norme 2120 « l'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration ». L'audit interne doit identifier et évaluer les risques et bâtir son plan d'audit à partir de cette évaluation en se focalisant sur les risques plus significatifs. Sa mission n'est pas de traiter les risques, mais de s'assurer qu'il existe un processus de management des risques et que ce processus est efficace.

### **2.4.2.1 Définition du management des risques**

Selon la traduction française du rapport COSO II par IFACI & al (2005 :5) le management des risques est défini comme étant « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation ».

Tous les collaborateurs de l'organisation sont mobilisés pour maîtriser les risques, mais chacun doit agir dans le cadre des responsabilités qui lui ont été assignées. Chaque manager est propriétaire de ses propres risques.

### **2.4.2.2 Rôle de l'audit interne dans le processus de management des risques**

Les auditeurs internes jouent un rôle majeur dans le processus de management des risques. En effet, il aide à identifier et évaluer les risques. Il élabore son plan d'audit à partir de cette évaluation en se focalisant sur les risques les plus significatifs dans le cadre de ses activités courantes. L'audit interne évalue et contribue à son amélioration et rend compte à la direction générale et au comité d'audit (lorsqu'il existe). L'audit interne peut apporter un soutien actif et continu au processus de maîtrise des risques en participant par exemple à des comités de surveillance et de suivi des risques.

Selon IFACI & al. (2005 :137), les auditeurs internes dans « l'exercice de leurs responsabilités assistent le management et le conseil d'administration ou le comité d'audit,

par l'examen, l'évaluation, le reporting et les recommandations d'améliorations à apporter à l'adéquation et à l'efficacité du dispositif de management des risques de l'entité ».

Afin de déterminer si le processus de management des risques est efficace, les auditeurs internes doivent s'assurer que :

- les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent ;
- les risques significatifs sont identifiés et évalués ;
- les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation ;
- les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre aux collaborateurs, à leur hiérarchie et au conseil d'exercer leurs responsabilités.

Ainsi le gouvernement d'entreprise préoccupé par l'efficacité et l'efficience fait du management des risques, une priorité au même titre que le contrôle interne. A cet effet, le conseil d'administration, premier acteur au sein de ce processus doit veiller à ce qu'un processus global de management des risques approprié, suffisant et efficace soit en place. Il est informé périodiquement des résultats du processus de management des risques à travers l'entreprise et s'assurer que le processus fait l'objet d'évaluations régulières.

A la lumière de ces développements, nous voyons qu'avec l'évolution des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne qui spécifient que l'évaluation du processus de gouvernement d'entreprise et les recommandations qui s'ensuivent, entrent dans le champ d'action de l'audit interne. Ce faisant, l'audit interne dont la démarche est entièrement centrée sur l'évaluation des risques, l'analyse de leur maîtrise et sur des solutions correctives joue un rôle décisif dans la prévention de la destruction de valeur. D'où son rôle dans le processus de gouvernement d'entreprise.

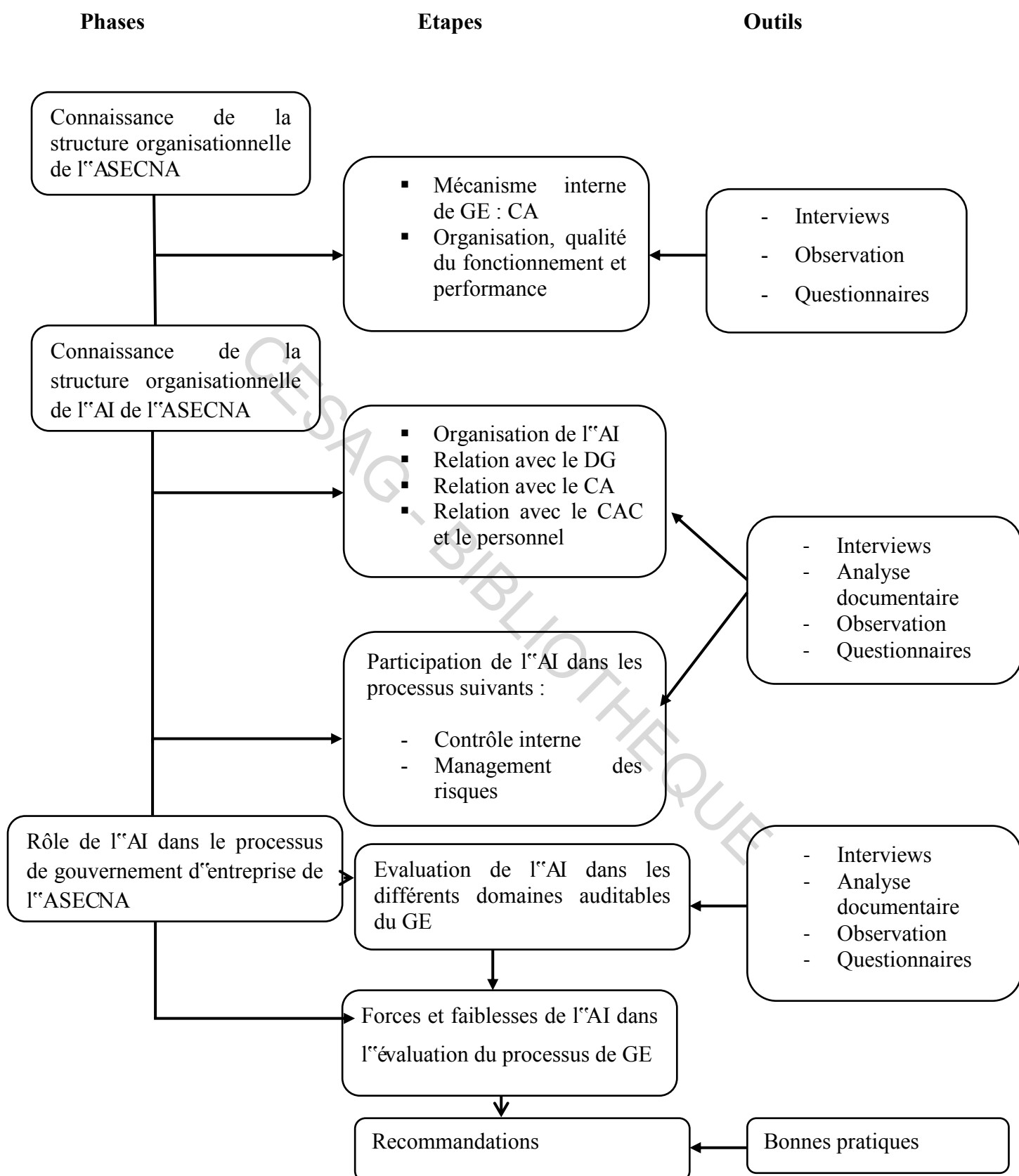
## CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

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. Ainsi, 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 processus de gouvernement 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 CA, son organisation 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.

### 3.1 Le modèle d'analyse

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

Figure n°6 : Modèle d'analyse



Source : nous même

Notre modèle d'analyse comporte trois (3) phases déclinées en cinq étapes. Dans la première phase, nous ferons la connaissance de la structure organisationnelle de l'ASECNA. A ce niveau, nous ferons d'une part l'état des lieux en matière de processus de GE, et décrirons 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 de l'audit interne. Ici, nous nous intéresserons à l'organisation de l'audit interne et sa relation avec la DG, le CA, le Comité d'audit, le CAC et le personnel d'une part, et d'autre part, à la participation de l'AI dans le contrôle interne et le management des risques. Dans la troisième phase de notre étude, nous procéderons à l'évaluation et à l'analyse de l'audit interne dans la GE de l'ASECNA. A ce niveau, nous traiterons dans un premier temps, à travers une évaluation de l'existant, l'apport de l'AI dans les différents domaines « auditables » de la GE, afin de dégager les forces et faiblesses du rôle de l'audit interne dans la GE de l'ASECNA et dans un deuxième temps, nous formulerons des recommandations.

### **3.2 Les outils de collectes des données**

Pour avoir un maximum d'informations, nous réaliserons la collecte des données auprès de personnes ressources à l'aide de plusieurs supports. Nous procéderons à une consultation documentaire interne. Cette démarche nous permettra de semer les pratiques en matière de gouvernement d'entreprise et le lien avec l'audit interne, qui constitue pour nous, une base pour le rôle de l'audit dans ce processus. Les outils utilisés seront ceux que nous avons mentionnés dans notre modèle d'analyse à savoir l'interview, l'analyse documentaire, l'observation, le questionnaire et le « Benchmarking ».

#### **3.2.1 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 existe), le directeur de l'audit interne, le commissaire aux comptes de la société, le « risk manager ». Ces personnes sont au cœur du processus de gouvernement au sein de l'entreprise. Un guide d'entretien prenant en compte les questions

relatives au gouvernement d'entreprise, l'audit interne, le contrôle interne, le management des risques, les aspects organisationnels servira de support.

### 3.2.2 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 GE et de l'audit interne, autrement dit le rôle de l'audit interne dans ce processus à l'ASECNA. Le questionnaire sera, dans un premier temps, soumis à plusieurs acteurs au sein de la société impliquée dans le sujet traité. Dans un deuxième temps, nous effectuerons la collecte des résultats de ce questionnaire.

**Tableau n°2:** Récapitulatif des personnes interrogées (questionnaires et entretien)

Directions	Responsabilité	Effectif de l'échantillon	Effectif total
Conseil d'administration	Administrateurs	0	18
Direction Générale	Directeur général	1	1
Département contrôles	Auditeurs internes	3	5
Département sécurité qualité	Responsable qualité	2	3
Commissaires aux comptes	Responsable de mission	1	1

Source : nous même

### 3.2.3 La recherche et 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 l'ASECNA l'analyse documentaire a porté sur plusieurs documents. Parmi ces documents, nous avons, les conventions et statuts, le code d'éthique, les rapports annuels et d'activités, les procédures, les rapports des CAC des années 2009 à 2011, et notamment la consultation sur Intranet de l'ASECNA.

### **3.2.4 L'observation**

L'observation nous permettra d'appréhender la manière dont les données sont collectées et traitées au niveau de l'ASECNA, particulièrement au Département contrôle. Nous en tirerons notre opinion sur la qualité des informations collectées dans le cadre du diagnostic de l'existant. Il faut reconnaître que lors de notre stage, c'est grâce à l'observation que nous nous sommes assuré que les informations que nous avons reçues sont bien exactes.

### **3.2.5 La méthode d'analyse des données**

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 GE, 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 cette étude. Elle nous servira de support pour effectuer la connaissance de l'entreprise, l'identification des forces et des faiblesses en matière de l'audit interne dans le processus de gouvernance.

Cette première partie de nos travaux, fondée sur une revue de la littérature et la méthodologie de recherche nous a permis d'aborder les aspects théoriques du gouvernement d'entreprise, le lien avec la fonction d'audit interne. Ainsi, nous avons passé en revue quelques définitions du concept de gouvernement d'entreprise, les directives internationales. Nous avons aussi passé en revue les missions d'évaluation du processus du gouvernement.

Nous avons tenté, à travers notre contribution, de mettre en exergue l'importance de la fonction d'audit interne dans le processus de gouvernement de l'entreprise à travers des travaux de recherche sur le terrain de différents auteurs. Cela nous conduit à considérer l'audit interne comme un mécanisme de contrôle au service du gouvernement.

De plus, la fonction d'audit interne fait partie d'un large système de gouvernement où le comité d'audit peut avoir un impact sur la fiabilité de cette fonction à travers le contrôle et la surveillance qu'il est censé exercer. Par ailleurs, nous avons cherché à étudier la nature de la relation qui peut exister entre la fonction d'audit interne, le management, le conseil d'administration et les actionnaires. De ce fait, l'audit interne permet la réduction des



asymétries d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise, mais il est aussi un mécanisme d'identification et d'évaluation des risques encourus par l'entreprise. A ce titre, il inspire confiance, rassure et assoit sa légitimité auprès de toutes les parties prenantes de l'entreprise. Les solutions d'amélioration qu'il propose contribuent à la création de la valeur dans l'entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

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

Les différents travaux de recherches scientifiques et les différentes théories nous ont permis de mettre en exergue le concept de gouvernement d'entreprise et les relations qui existent entre ce processus et l'audit interne. La fonction d'audit interne n'est pas standard et ne s'applique pas de la même manière d'une entreprise à une autre. Ainsi elle dépend de la manière dont le *top management* a procédé pour l'instaurer au sein de l'entreprise et les structures mises en place pour mener à terme la mission.

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

- dans le chapitre 4, nous ferons la présentation de l'Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar ;
- dans le chapitre 5 il s'agira de faire une description de l'existant en matière de gouvernement d'entreprise à travers le fonctionnement du CA et de montrer l'apport de l'audit interne dans les domaines auditables du processus de GE ;
- enfin le chapitre 6 permettra de faire l'analyse des résultats à partir de notre modèle d'analyse pour faire ressortir les forces et les faiblesses de notre étude. Nous essayerons d'apporter des réponses et enfin terminer avec des recommandations.

## **CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'AGENCE POUR LA SECURITE DE LA NAVIGATION AERIENNE EN AFRIQUE ET A MADAGASCAR (ASECNA)**

L'Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar (ASECNA) est un établissement public à caractère multinational, elle rassemble 18 Etats membres dont 15 Etats d'Afrique de l'Ouest et du Centre (Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Centrafrique, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée-Bissau, Guinée équatoriale, Mali, Mauritanie, Niger, République du Congo, Sénégal, Tchad, Togo), Madagascar, les Comores et la France. Sa vocation principale est d'assurer la sécurité de la navigation aérienne.

Notre objectif dans ce chapitre est de donner une présentation générale de la structure à travers ses missions et activités ainsi que son organisation

### **4.1 Historique**

Le 12 décembre 1959 à Saint-Louis du Sénégal, les Chefs d'Etat et de Gouvernement des Etats autonomes issus des ex-Fédérations de l'AEF, de l'AOF et de Madagascar signent la Convention qui va donner naissance à l'ASECNA, laquelle comprend aujourd'hui 17 Etats membres africains et la France et ayant son siège à Dakar.

Le motif de cette création : éviter de morceler l'espace aérien à l'heure où les avions commençaient à aller de plus en plus vite, de plus en plus haut et de plus en plus loin.

Dans le cadre d'une activité coûteuse, celle qui consiste à assurer la sécurité de la navigation aérienne, il s'agit également d'unir les moyens financiers, les capacités matérielles et humaines afin de parvenir au meilleur coût ; enfin, pour les jeunes Etats, de réaliser ensemble quelque chose de grand, d'œuvrer en commun au même but.

Au fil d'une africanisation nécessaire et souhaitable du personnel, et avec la signature d'une nouvelle convention à Dakar redéfinissant la vocation de l'Agence, ses statuts et son organisation (1974), l'ASECNA s'est transformée pour s'adapter au nouveau contexte politique et économique, devenant ainsi un modèle en matière de coopération Inter-états

africains et l'un des leaders du développement en Afrique des technologies de navigation par satellites et de gestion du trafic - CNS/ATM.

Aujourd'hui, à l'heure de la formation des agents aux technologies innovantes, l'esprit qui a présidé à la création de l'ASECNA en 1959 reste le même : placé sous le signe de l'efficacité, de la solidarité africaine et de la coopération, il ne vise qu'à l'entente cordiale avec les usagers et à leur sécurité optimale.

Forte d'une expérience profondément enracinée dans l'histoire, l'ASECNA a donc tous les atouts en main pour aborder dans les meilleures conditions l'aviation civile du XXIème siècle avec toujours une exigence constante de qualité au service de la sécurité aérienne.

## **4.2 Missions de l'ASECNA**

Régie par la Convention de Dakar du 25 octobre 1974, l'ASECNA exerce à titre principal les activités communautaires prévues en son Article 2 et, à titre subsidiaire, gère les activités nationales au bénéfice des Etats membres pris individuellement (Articles 10 et 12) ainsi que des Etats et organismes tiers (Articles 11 et 12).

### **4.2.1 Les activités communautaires**

L'Agence a la charge d'un espace aérien étendu sur 16 100 000 km<sup>2</sup> (1,5 fois la superficie de l'Europe) couvert par cinq centres d'information en vol (Antananarivo, Brazzaville, Dakar Océanique et Terrestre, Niamey, N'Djamena).

Elle y assure le contrôle de la circulation aérienne, le guidage des avions, la transmission des messages techniques et de trafic, l'information de vol, ainsi que le recueil des données, la prévision et la transmission des informations météorologiques. Ces prestations couvrent aussi bien la circulation en route que l'approche et l'atterrissage.

Elle assure les aides terminales sur les 28 aéroports principaux (classés Article 2) des 17 Etats membres du continent, c'est-à-dire le contrôle d'aérodrome, le contrôle d'approche, le guidage du roulement des aéronefs au sol, l'aide radio et visuelle à l'approche et à l'atterrissage, les transmissions radio, les prévisions météorologiques, le bureau de piste et d'information aéronautique ainsi que les services de sécurité incendie. Elle a en charge à ce titre la maintenance de l'ensemble des installations nécessaires à la mise en œuvre de ces

différentes prestations (mais non des pistes). Pour le contrôle en vol périodique des aides radioélectriques en route et des aides à l'atterrissage, l'ASECNA dispose d'un ATR 42 équipé d'un banc de calibration à la pointe de la technologie.

#### **4.2.2 Les activités nationales**

Au titre des articles 10 et 12 de la Convention de Dakar, l'Agence peut se voir confier par chacun des Etats signataires la gestion ou l'entretien de toute exploitation d'utilité aéronautique ou météorologique, l'exécution d'études et le contrôle de travaux d'aéroports ou d'installations techniques ainsi que leur maintenance.

A ce titre, l'ASECNA a assuré en 2012, la gestion des Activités Nationales de neuf (09) Etats membres (Bénin, Burkina, Centrafrique, Gabon, Guinée Bissau, Guinée Equatoriale, Mali, Niger et Tchad) qui ont signé des contrats particuliers avec elle.

Quant aux missions d'ingénierie qui lui sont confiées par les Etats membres, l'Agence en assure l'exécution avec le concours de ses structures spécialisées, dont principalement le Département Ingénierie et Prospectives.

#### **4.2.3 Autres activités**

L'ASECNA est en outre habilitée à passer des contrats avec les Etats non membres qui seraient désireux d'utiliser ses services au titre de l'Article 11 de la Convention de Dakar.

C'est ainsi que l'Agence réalise, avec son avion laboratoire ATR 42, la calibration en vol des aides à la navigation aérienne pour de nombreux Etats africains non membres de l'Agence notamment en Afrique de l'Ouest, en Afrique de l'Est, au Maroc, aux Seychelles, à l'Ile Maurice, à la Réunion ainsi que dans la zone des Caraïbes.

### **4.3 Objectifs stratégiques**

Pour l'horizon 2012-2014, l'ASECNA s'est donné comme objectifs stratégiques :

- L'amélioration de la sécurité de la navigation aérienne
- L'amélioration de la gouvernance et de l'efficacité économique de l'ASECNA

Le POS 2012-2014 a été bâti autour d'une "orientation client", résolument tournée vers la satisfaction de leurs besoins, en vue de la fourniture de services de qualité, avec en point de mire : les exigences ou besoins opérationnels en matière de transport aérien dans la région AFI; les résultats de l'Audit international réalisé par l'OACI ; les recommandations des audits comptable et financier ; les exigences des usagers ; les exigences propres à l'Agence pour son bon fonctionnement ;

Ce plan intègre, également, les orientations du Plan mondial de l'OACI de navigation aérienne (GANP) et la Feuille de route pour la sécurité de l'aviation civile dans le monde (GASP).

A travers cette nouvelle approche, l'ASECNA se positionne comme un acteur incontournable de développement, hissant la satisfaction client au rang de priorité stratégique. Son nouveau plan d'orientations stratégiques prévoit, ainsi, d'asseoir un développement durable susceptible de positionner l'Agence comme un leader parmi les fournisseurs de services de Navigation Aérienne en Afrique.

#### **4.4 Organisation générale de l'ASECNA**

L'organisation générale et le mode de fonctionnement de l'établissement reposent sur la structure organisationnelle. Cette dernière représente l'infrastructure permettant de planifier, d'exécuter, de contrôler et de faire un suivi de ses activités. Cette organisation est composée des structures statutaires et des services extérieurs au siège.

##### **4.4.1 Les structures statutaires**

Les structures statutaires sont le point de départ de toute prise de décisions importantes. On distingue donc:

###### ***4.4.1.1 Le comité des Ministres de tutelle***

Il définit la politique générale de l'Agence. Il se réunit au moins une fois par an en session ordinaire ; la présidence est tournante, à un rythme annuel. Elle est assurée depuis juillet 2013, par la Côte d'Ivoire, succédant à la Guinée Bissau.

#### **4.4.1.2 Le Conseil d'Administration**

Il prend les mesures nécessaires au fonctionnement de l'ASECNA, au moyen de délibérations relatives notamment aux budgets annuels de fonctionnement et d'équipement. Il se réunit au moins deux (02) fois par an. Il est composé des dix-huit (18) administrateurs qui chacun représente son Etat. Sa présidence est assurée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012 par M. Jean François Thibault, de nationalité française.

Le CA comporte deux commissions (la commission budgétaire ad hoc et la commission des marchés) et des inspecteurs de l'aviation civile chargés du Contrôle Technique et Economique au titre de l'article 53 des statuts de l'Agence.

#### **4.4.1.3 Le Directeur Général**

Il est assisté de trois (03) Directeurs, assure la gestion de l'Agence en exécution des décisions prises par les deux instances statutaires précitées. Il recrute tout le personnel de l'Agence à l'exception de l'Agent Comptable et du Contrôleur Financier et est responsable de sa gestion administrative. Il nomme dans chaque Etat membre un agent qui porte le titre de "Représentant". Cet agent est responsable des activités de l'Agence dans son Etat d'affectation.

La Direction Générale regroupe les directions suivantes :

- la Direction de l'Exploitation Technique (DEXT)
- la Direction Contrôles, Sécurité, Qualité (DCSD)
- la Direction de l'Ecole Africaine de la Météorologie et de l'Aviation Civile (EAMAC)

#### **4.4.1.4 L'Agent Comptable**

Il nommé par le Conseil d'Administration après agrément du Comité des Ministres, tient la comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation. Il prépare le compte financier, qui est présenté au Conseil d'administration après avoir été soumis au contrôle de la Commission de Vérification des Comptes.



#### 4.4.1.5 Le Contrôleur Financier

Il nommé par le Conseil d'Administration après agrément du Comité des Ministres, a une mission générale de contrôle de la gestion de l'établissement et de surveillance de toutes les opérations susceptibles d'avoir directement ou indirectement une répercussion économique et financière.

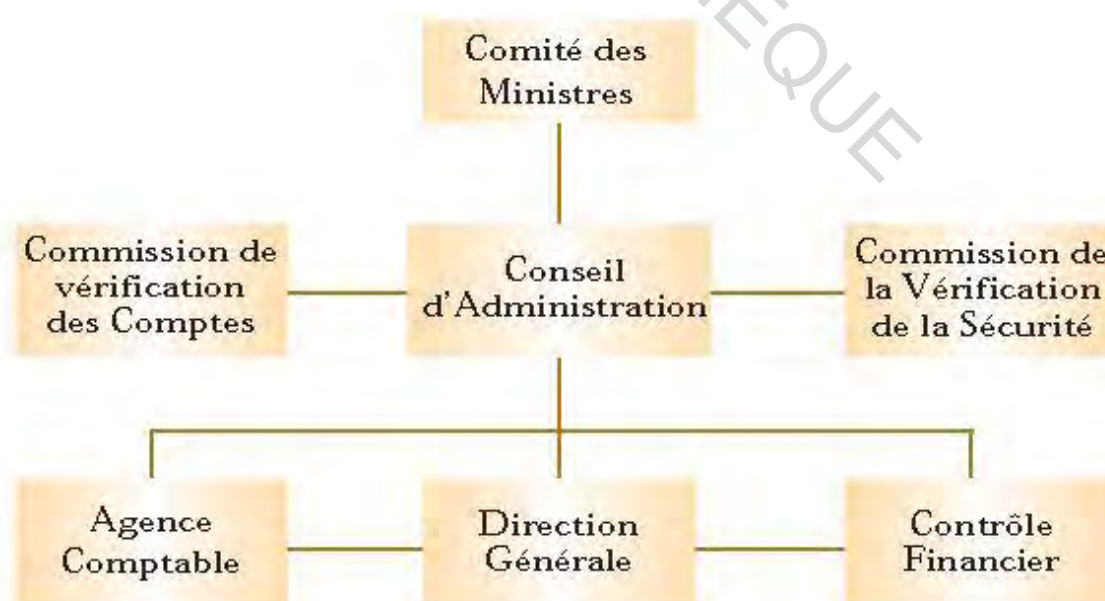
#### 4.4.1.6 La Commission de Vérification des Comptes

Elle est composée de trois membres désignés par le Conseil d'administration. Elle établit, pour le Conseil d'Administration et pour chaque Ministre de tutelle, un rapport sur la régularité de la gestion comptable de l'Agence et formule des propositions motivées sur le quitus à donner à l'Agent Comptable.

#### 4.4.1.7 La Commission de Vérification de la sécurité

Elle est composée de quatre experts choisis par le Conseil d'administration. Elle a pour mission d'assister le Conseil d'Administration dans ses attributions relatives à la sécurité et est chargé à ce titre, de suivre la mise en place et le bon fonctionnement d'un système de gestion de la sécurité (SGS) conforme aux normes et pratiques recommandées par l'OACI.

Figure n°7 : Organigramme statutaire



Source : Rapport d'activité de l'ASECNA (2012 : 13)

#### **4.4.2 Les services extérieurs au Siège**

L'ASECNA dispose également de deux (02) services extérieurs qui sont les délégations et les représentations.

##### **4.4.2.1 . Les délégations**

L'Agence dispose de deux (02) délégations:

###### **❖ La délégation de Paris**

Elle assure essentiellement les missions suivantes pour le compte de la Direction Générale:

- liaison avec les administrations aéronautiques et météorologiques, les organisations internationales, les compagnies aériennes ;
- recouvrement des redevances de route ;
- édition des informations aéronautiques ;
- achat et acheminement des fournitures et matériels pour la Direction Générale et les Représentations.

###### **❖ La délégation permanente à Montréal**

Elle est rattachée auprès de l'Organisation de l'Aviation Civile Internationale (OACI). Elle représente l'agence lors de travaux de groupe d'experts de la navigation aérienne au siège de l'OACI.

##### **4.4.2.2 Les Représentation**

Dans chaque Etat membre (hormis la France), les missions de l'Agence sont assurées par une Représentation ayant à sa tête un Représentant nommé par le Directeur Général en accord avec le Ministre de tutelle concerné ; cet agent est responsable des activités de l'Agence dans son Etat d'affectation.

#### **4.4.3 Le département de contrôle**

Ce département est rattaché directement à la Direction Contrôles, Sécurité et Qualité (DCSD). Il est dirigé par un chef de département qui a sous son autorité :

- un Secrétariat ;

- un Responsable Inspection et Audit Techniques ;
- un Responsable Contrôle de Gestion et Audit interne ;
- un Responsable Inspection Comptable et Financière.

**a) Le Responsable Inspection et Audit Technique**

Il est chargé de :

- tenir une banque de données constituée des tableaux de bord, les comptes rendus d'activités, les rapports d'audit, rapport de mission, les informations extraites du PGI etc., les analyser périodiquement pour en extraire les dysfonctionnements ou anomalies majeurs ;
- planifier et réaliser des missions d'inspection et d'audit techniques ;
- vérifier le respect des normes, des procédures, des textes et des règlements de gestion, dans les domaines d'exploitation et de maintenance des structures opérationnelles.

**b) Le responsable Contrôle de Gestion et Audit Interne**

Placé sous l'autorité du chef de département Contrôle il est chargé de :

- participer à l'animation du système de pilotage de l'Agence ;
- contribuer à l'organisation générale des structures de l'Agence afin d'en améliorer le fonctionnement et participer à l'élaboration des procédures y afférentes ;
- évaluer la qualité du contrôle interne de l'Agence ;
- vérifier la conformité des actes de gestion ;
- vérifier l'applicabilité des textes de gestion dans les domaines administratifs, comptable et financier ;
- effectuer les contrôles et audits internes, évaluer les dysfonctionnements et proposer des mesures correctives ;
- suivre la mise en œuvre des propositions de corrections émises par les différents audits externes et inspections.

**4.4.3.1 Champ d'intervention**

L'audit interne à l'ASECNA concerne toute l'organisation et le fonctionnement de l'ensemble des structures et processus de l'Agence.

#### **4.4.3.2 Objectifs**

Il pour objectif de :

- vérifier la conformité aux exigences du(es) référentiel(s) de l'entreprise (normes, textes réglementaires, cahiers des charges, spécifications clients, ...).
- 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'Agence vers le progrès.
- conforter les bonnes pratiques observées pour encourager les équipes et capitaliser ces pratiques dans l'Agence.

Ce chapitre nous a permis de connaître l'Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar (ASECNA) à travers son historique, ses missions, ses objectifs et son organisation. Toutefois, l'objectif de notre étude étant de montrer le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement de l'ASECNA, il sera important de présenter les différents processus auxquels la fonction d'audit interne participe dans le chapitre suivant.

## **CHAPITRE5 : AUDIT INTERNE ET PROCESSUS DE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE A L'ASECNA**

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. La participation de ce dernier ne se limite pas à des contrôles de conformité, les missions lui accordent une large place aux activités d'accompagnement et de conseil.

L'audit interne permet aussi à une organisation de s'auto-évaluer et d'apporter des améliorations à son fonctionnement.

Dans la mise en œuvre des diligences de contrôle, l'audit interne joue un rôle important en veillant au respect des principes et à l'application des directives de l'ASECNA et ses Représentations.

Dans le cadre des missions de l'audit interne de l'ASECNA, tous les domaines de la structure sont audités. Les domaines prioritaires du gouvernement d'entreprise audités sont :

- l'éthique ;
- le contrôle interne ;
- le management des risques ;
- la communication externe ;
- la gouvernance légale ;
- la politique de développement durable ;
- la fraude ;
- autres processus susceptibles d'être évalués.

Afin d'assurer la prise en charge de ces différents domaines, le programme d'audit est bâti en fonction de l'évaluation des dispositifs du contrôle interne et des tests de maturité sur les éléments ci-dessus cités.

Résoudre le processus de gouvernement d'entreprise nécessite la prise en compte des problématiques liés au CA, à son fonctionnement, sa composition et ses pouvoirs ainsi que à la performance de ses différentes instances dirigeantes.

## **5.1 Conseil d'administration**

Il convient ici de cerner le mode organisationnel du Conseil d'Administration selon les statuts de l'ASECNA, ensuite de voir son mode de fonctionnement.

### **a) Composition du Conseil d'Administration**

Selon l'article 7 des Statuts de l'ASECNA, le CA est composé d'un administrateur pour chaque Etat membre (18 Administrateurs).

Les Etats désignent les membres du conseil d'administration chargés de les représenter, ainsi que leurs suppléants éventuels. Ces nominations sont notifiées au président du Conseil et au Directeur Général.

Le suppléant de l'administrateur de l'Etat qui assure la présidence du Conseil participe aux débats sans droit de vote, sauf empêchement de l'administrateur titulaire.

Le mandat des administrateurs est gratuit.

### **b) Désignation et mandat du Président du CA**

Le président est nommé après accord du Comité des ministres, par le CA parmi ces membres, au cours d'une réunion placée sous la présidence du doyen dans la fonction des administrateurs.

Le mandat du président est de trois (03) ans, renouvelable une seule fois.

Les fonctions du président expirent avec son mandat de membre du CA et en tout état de cause, à l'issue de deux (02) mandats de trois (03) ans.

### **c) Conditions à remplir par les administrateurs**

Ne peuvent être membres du Conseil d'Administration que les citoyens des Etats membres jouissant de leurs droits civiques. Les administrateurs doivent être choisis en fonction de leur compétence en matière aéronautique.

#### **d) Incompatibilité d'intérêts**

Les membres du CA ne peuvent prendre ou conserver un intérêt direct ou indirect dans toute entreprise ou ses filiales contractant avec l'Agence, qu'elle soit personnelle ou sous forme de société civile ou commerciale.

#### **e) Dissolution du Conseil**

Le Conseil d'Administration peut être dissout pour cause de gestion contraire à l'intérêt public, par une décision prise à la majorité des quatre cinquièmes (4/5<sup>e</sup>) des membres du Comité des ministres.

Il est remplacé provisoirement par une délégation instituée par la même décision et chargée d'expédier les affaires courantes.

Un nouveau Conseil est obligatoirement désigné dans les formes définies ci-dessus dans un délai de trois (03) mois au plus.

#### **5.1.1 Fonctionnement du Conseil d'Administration**

Le conseil d'Administration se réunit sur convention de son président au moins deux (02) fois par an et plus souvent si les besoins de l'Agence l'exigent. Le président est, en outre, tenu de réunir immédiatement le Conseil s'il y est invité par la moitié de ses membres au moins.

Le CA est assisté par une commission, dont il fixe la composition et les modalités de fonctionnement, dans la préparation des points inscrits à l'ordre du jour de ses sessions. Le contrôleur financier et l'agent comptable participent obligatoirement aux travaux de cette commission.

Le conseil se réunit au siège de l'Agence ou sur le territoire de tout Etat membre.

Le conseil ne peut valablement délibérer que lorsque les deux tiers (2/3) au moins des Etats membres sont représentés à la séance.

Si ce quorum n'est pas atteint, les délibérations seront remises à une séance ultérieure qui fait l'objet d'une nouvelle convocation et ne doit se tenir au plus tôt que dix (10) jours après la

précédente. Les délibérations sont alors valables quel que soit le nombre des membres présents.

Aucune délibération ne peut avoir lieu, lorsqu'elle intéresse particulièrement un Etat, si le représentant de cet Etat n'assiste pas à la séance. Dans ce cas, l'affaire est remise à la prochaine séance au cours de laquelle elle peut faire l'objet d'une délibération valable même en l'absence du représentant de l'Etat intéressé.

Les délibérations sont prises à la majorité absolue des votants, sauf celles qui font l'objet de l'article 18 des présents statuts. En cas de partage, la voix du président est prépondérante.

Les procès-verbaux sont signés par le président. Ils font mention des personnes présentes. Une ampliation est notifiée aux membres du Comité des ministres.

Il est institué au sein de l'Agence une Commission du Conseil chargée d'assister le Conseil d'Administration dans ses travaux. Sa composition, ses attributions ainsi que les modalités de son fonctionnement sont fixées par le CA.

Les membres du Conseil d'Administration et, d'une manière générale, toute personne présente aux séances, sont tenus aux secrets des débats.

### **5.1.2 Pouvoirs du Conseil d'Administration**

Dans le cadre des directives prises par le Comité des ministres, le Conseil prend toutes les mesures nécessaires au fonctionnement de l'Agence.

Le Conseil peut proposer au Comité des ministres toutes les mesures pouvant concourir à l'élaboration de la politique générale de l'Agence.

Le Conseil peut être saisi, dans les conditions définies à l'article 21 de la convention, en vue d'un règlement à l'amiable de tout différend entre deux ou plusieurs Etats membres, ou entre un ou plusieurs Etats membres et l'Agence.

- **Délibération**

Sauf si le Conseil en décide autrement, les délibérations entrent en vigueur à compter de leur adoption.



Toutes fois, dans un délai de trente (30) jours suivant l'entrée en vigueur d'une délibération, et sauf cas d'extrême urgence, le gouvernement d'un Etat membre peut demander un second examen d'une délibération qui n'aurait pas obtenu l'accord de l'administrateur chargé de le représenter. Cette demande de réexamen est suspensive de l'exécution de la décision en cause. A l'issue de ce second examen, la délibération arrêtée est sans appel.

▪ **Délibérations spéciales**

Les délibérations concernant les points suivants :

- règlement et accords relatifs au personnel de l'Agence ainsi que les échelles de traitements, salaires et indemnités ;
- modalités d'établissement et de perception et les taux de redevances ;
- plan pluriannuel d'entreprise de l'Agence, prévisions de recettes et autorisations de dépenses de l'Agence et des modifications à leur apporter, compte financier de l'Agence, affectation des résultats ;
- établissement du contrat type de délégation de gestion et approbation des contrats de délégation de gestion passés en application de l'article 10 de la convention ;
- emprunts de l'Agence.

Ces différentes délibérations sont soumises aux règles suivantes :

- le délai prévu à l'article 17 est porté à soixante (60) jours ;
- le Conseil ne peut valablement délibérer que lorsque les trois quarts (3/4) au moins des Etats membres sont représentés à la séance. Si ce quorum n'est pas atteint, le quorum exigé sur deuxième convocation est de deux tiers (2/3) au moins des Etats membres ;
- la majorité des voix est fixée aux deux tiers (2/3) des Etats membres présents et votants.

## **5.2 Description de la pratique de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise**

La fonction de l'audit interne de l'ASECNA participe à l'évaluation du processus de gouvernement identifié plus haut. Cette participation se traduit par des missions d'audits et de contrôles généraux inscrits dans son programme d'audit annuel.

Il formule des recommandations après avoir évalué le processus pour renforcer leur efficacité et en améliorer le fonctionnement conformément aux prescriptions de l'IIA.

Compte tenu de la diversité des domaines a audité, nous avons délimité notre description à la participation de l'audit interne dans :

- l'éthique ;
- le système d'information ;
- le contrôle interne ;
- le management des risques ;
- la gouvernance légale (respect des textes et lois) ;
- la politique de développement durable ;
- la fraude.

Ce choix se justifie par l'importance de ces domaines dans le cadre de l'environnement du 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 l'évaluation des dispositifs, qui font ressortir les points faibles et forts de la structure auditée. Les recommandations pertinentes et applicables sont prises en collaboration avec les audités afin de garantir l'adéquation des dispositifs de contrôle interne avec les objectifs attendus.

### **5.2.1 L'audit interne dans la promotion des règles d'éthique**

Le Code de valeurs, d'éthique et de conduite professionnelle de l'ASECNA décrit les valeurs et l'éthique qui guident et soutiennent les employés dans le cadre de leurs activités professionnelles. Il sert à maintenir un environnement de travail professionnel ainsi qu'à accroître la confiance du public et des Etats dans l'intégrité de l'Agence. En même temps, il renforce le respect et la reconnaissance qu'inspire le rôle joué par l'ASECNA au sein des différents Etats. Vu la multiplicité culturelle et religieuse que l'ASECNA regorge, l'éthique est un élément fondamental dans l'accomplissement des activités quotidiennes. Chaque employé doit se conformer aux principes du code dans l'exercice de ses fonctions. De ce fait le service de l'audit interne, à travers ses missions de suivi et de conseil joue un rôle important dans la promotion des règles d'éthiques.

Lors des missions d'audit opérationnel, les auditeurs internes s'assurent du respect du code par le personnel. Ils vérifient l'applicabilité du code dans l'exercice de leur fonction. Lorsque des dysfonctionnements sont constatés au cours des missions d'audits, le responsable fait mention dans son rapport. Pour améliorer le comportement éthique des recommandations sont formulées auprès du directeur général.

### **5.2.2 L'audit interne dans l'amélioration du système d'information**

Aujourd'hui, la performance d'une organisation est grandement liée à la qualité de son système d'information. Consciente de l'enjeu stratégique que représente le système d'information, la Direction Générale de l'ASECNA a décidé de mettre en œuvre un Progiciel de Gestion Intégré (PGI). Depuis juin 2008, une équipe multidisciplinaire travaille pour la réalisation de cet ambitieux projet.

Le système d'information actuel de l'ASECNA repose sur des applications informatiques (comptabilité, facturation, gestion des immobilisations, paie, gestion des stocks, etc.) conçues sur des plates-formes différentes, hétéroclites, cloisonnées et nécessitant des interfaces pour communiquer entre elles.

Le SI représente l'ensemble des ressources de l'Agence participant à l'acquisition, au stockage et à la diffusion de l'information. Pour valoriser ses données produites par le SI et protéger efficacement ces données contre les risques de perte, de vol ou de fraude, l'apport de l'audit interne est nécessaire.

A cet effet, cet apport se traduit par les missions effectuées au sein du service informatique(DEXTI). Les thèmes d'audit portent sur tous les domaines de risques potentiels :

- l'architecture globale ;
- le processus qui gère le SI et les sous processus définis
- la politique de sécurité qui porte sur la gestion des accès et connectivité à distance ;
- la séparation des tâches incompatibles ;
- la traçabilité et gestion des « logs », et la supervision ;
- les changements majeurs et la veille technologique.

Ainsi les auditeurs internes accomplissent leur mission par des vérifications en vue d'améliorer les dispositifs de suivi et d'activités de contrôle interne. Ils s'assurent de la bonne organisation et séparation des fonctions adéquate des fonctions au sein du service (DEXTI).

### **5.2.3 L'audit interne dans l'amélioration du contrôle interne**

Le processus de contrôle interne, qui visait traditionnellement à réduire les fraudes, les détournements de fonds et les erreurs, a pris une dimension plus vaste et recouvre l'ensemble des risques encourus par les organisations. Il est admis à présent qu'un processus de contrôle interne sain est essentiel pour qu'une structure puisse réaliser les objectifs qu'elle s'est fixés et préserver sa viabilité financière et organisationnelle.

L'efficacité des systèmes de contrôle interne repose sur la mise en commun de cinq éléments essentiels de l'organisation :

- La surveillance par la direction et la culture de contrôle,
- La reconnaissance et l'évaluation des risques,
- Les activités de contrôle et la séparation des tâches,
- L'information et la communication,
- La surveillance des activités et la correction des déficiences.

Les auditeurs internes de l'Agence réalisent souvent des missions à travers la mise en œuvre de plans de tests selon le programme préalablement établi. Ils déroulent des missions tests SOX afin de contrôler le niveau de maturité de contrôle (selon l'article 404 de la SOX). Ils relèvent les défaillances de l'environnement de contrôle (selon l'article 302 SOX) et s'assurent du respect des lois de sécurité financière (LSF) et de Sarbanes Oxley Act (SOX).

L'objectif des auditeurs internes est de s'assurer qu'il n'existe pas de tâches incompatibles et de non-respect des dispositifs de pilotage conformément aux règles.

### **5.2.4 L'audit interne dans l'amélioration du processus de management des risques**

Bien que bénéficiant de facteurs favorables liés aux organismes publics (séparation entre l'ordonnateur et le comptable, vérification des dépenses par le contrôleur financier, contrôle

budgétaire fort, ...), l'environnement de contrôle de l'Agence souffre d'une absence de démarche rigoureuse et formalisée de management des risques.

Ce constat demeure encore d'actualité du fait de l'absence :

- de définition de seuil acceptable pour les risques en cohérence avec leur niveau de corrélation avec les objectifs stratégiques ;
- de suivi permanent des activités afin de réévaluer périodiquement les risques et l'efficacité des contrôles permettant de les gérer ;
- de reporting périodique à la direction générale, au conseil d'administration ainsi qu'aux autorités de tutelle sur le niveau de risques, leur conséquence et les stratégies mises en place à court et long terme pour les maîtriser.

### **5.2.5 L'audit interne dans la gouvernance légale**

La gouvernance légale au sein de l'ASECNA porte essentiellement sur les aspects réglementaires et juridiques. Elle porte sur une analyse cohérente et construite des pratiques de leur gouvernance qui repose avant tout sur les dispositions légales et réglementaires.

La gouvernance légale aide à mieux comprendre l'implication de chaque partie prenante de l'ASECNA et à mettre en place des solutions. Pour ce faire, l'implication des auditeurs internes dans ce domaine se traduit par des missions d'audit et de contrôles généraux de conformité. Ces dernières portent sur les modalités de gestion des activités avec les parties prenantes (clauses contractuelles, exécution et supervision des activités).

Les auditeurs internes effectuent des missions d'assurances dans le cadre de la mise en œuvre du dispositif de contrôle :

- les missions sur la conformité des actes de gestions individuelles et collectives du personnel ;
- les missions sur les passations de marchés ;
- les missions sur la conformité des contrats entre l'Agence et les parties prenantes.

### **5.2.6 La participation de l'audit interne dans la politique de développement durable**

La notion de développement durable est de plus en plus présente dans la communication interne et externe des organisations. Mais ce n'est pas pour autant que la stratégie et les critères d'évaluation des engagements sont clairement définis et évalués.

L'audit interne a un rôle important à jouer dans le développement durable et l'économie sociale et solidaire. Ainsi, à l'instar des Autres organisations l'ASECNA n'est pas restée en marge même si ce thème est nouveau.

### **5.2.7 La participation de l'audit interne dans la prévention de la fraude**

Certaines activités de l'ASECNA sont sujettes à la fraude. En effet, l'ASECNA pour son fonctionnement procède à l'acquisition de matériel et fournitures de diverse nature. Elle effectue également des prestations qu'elle facture à sa clientèle notamment la fourniture de services de navigation aérienne et de services aéroportuaires. Toutes ces opérations d'acquisition d'équipements ou de prestation de service donnant lieu à des règlements ou des facturations, sont susceptibles d'être altérées par la fraude.

Les auditeurs internes de l'ASECNA dans un souci de protection et de sauvegarde du patrimoine procède à des audits périodiques. Pour mener à terme sa mission, l'auditeur interne dans sa tâche quotidienne s'intéresse à tous les services et départements de l'entreprise notamment paie, juridique, informatique, ressources humaines, achats, prestations et aux autres s'il en existe davantage.

D'une part il contrôle que si les systèmes mis en place permettent à chaque structure de fonctionner correctement en protégeant les actifs de l'entreprise et ; d'autre part permet d'éviter que les ressources utilisées le sont efficacement et sans gaspillage. L'auditeur interne contrôle, il en s'assure que tout est sous contrôle, c'est à dire maîtrisé. Pour mener à bien ses actions, il élabore un plan d'actions.

## **5.3 Relation entre l'audit interne et les autres acteurs du gouvernement d'entreprise**

A partir de la revue de littérature, nous avons pu identifier les principaux acteurs du gouvernement d'entreprise de l'ASECNA. Parmi ces acteurs, nous avons retenu ceux dont le

rôle est essentiel notamment le Conseil d'Administration, la Direction Générale, les Commissariat aux Comptes et le personnel. Pour cela, dans cette section, il est important de nous appesantir sur l'interaction qui existe entre l'audit interne avec les autres acteurs.

### **5.3.1 Relation entre l'audit interne et le Conseil d'Administration**

La fonction d'audit interne n'est pas représentée au sein du CA de l'ASECNA. Ainsi, le responsable de l'audit interne n'entretient pas de relation directe avec le CA.

La relation entre le CA et l'audit interne peut être renforcée par l'existence de comité d'audit. Selon les dispositions de l'Agence, toutes les activités du CA couvrent les représentations dans les pays membres. Ainsi les conclusions de l'audit interne sont relayées par le directeur général auprès du Conseil d'Administration. Cette pratique rend les informations moins pertinentes car elles ne sont pas produites par ceux-là même qui les ont recueillies.

### **5.3.2 Relation entre l'audit interne et la Direction Générale**

Le service de l'audit interne au sein de l'ASECNA est rattaché au Département Contrôle (DCSC), qui lui-même est rattaché à la Direction Contrôles, Sécurité et Qualité (DCSD). L'audit interne n'est pas rattaché directement à la Direction Générale(DG) et ne sert pas de conseiller au DG. Ici c'est la DCSD qui joue d'intermédiaire entre les auditeurs internes et la DG.

Les missions font l'objet de rapports communiqués au DCSC qui les valident et particulièrement les recommandations. Un dispositif de suivi est mis en place avec remontée d'un rapport au DCSC sur l'évolution de la mise en œuvre opérationnel par les audités. Ainsi l'audit interne aide les dirigeants à inscrire la croissance de l'Agence à long terme.

### **5.3.3 Relations entre l'audit interne et les Commissaires aux Comptes**

Les Commissaires aux Comptes sont indépendants vis-à-vis de l'Agence. Leur nomination se fait par appel d'offre, publié par voix officielles (presse écrite). Ils fournissent au management et au conseil d'administration un point de vue unique, indépendant et objectif. Les auditeurs internes de l'ASECNA collaborent avec les CAC dans l'organisation des missions, la validation des résultats et le suivi des recommandations. Ils sont les premiers interlocuteurs

des CAC lors des missions d'audit légal. Ainsi, ils échangent des travaux notamment sur l'évaluation du contrôle interne. Ils coordonnent des plans d'audit.

#### **5.3.4 Relations entre l'audit interne et les employés**

L'audit interne à l'ASECNA joue un rôle prépondérant entre les employés et les autres départements. Il joue un rôle essentiellement sur le dispositif de contrôle interne selon les directives de SOX. Les auditeurs internes aident les employés de l'Agence à avoir une maîtrise de leur activité, en leur assurant que les procédures mises en place sont fiables. Leur relation est basée surtout sur des missions d'audit effectuées dans les différents départements car ils s'assurent de l'application effective des procédures.

Notre présence au sein de l'ASECNA, nous a permis d'abord de comprendre le fonctionnement et l'organisation du conseil d'administration ainsi que son rôle dans le processus de gouvernement d'entreprise de l'ASECNA. Ensuite, la description de la participation de l'audit interne dans les différents domaines. Il s'agira dans le chapitre suivant d'analyser ces points en tenant compte des deux composantes de notre étude à savoir le Conseil d'Administration et l'apport de l'audit interne.



## CHAPITRE 6 : PRESENTATION ET ANALYSE DES

### RESULTATS

Dans ce chapitre, nous nous sommes intéressés surtout aux efforts consentis par l'ASECNA en matière de respect des principes de gouvernement d'entreprise et au rôle de l'audit interne dans ce processus. Pour cela, nous avons administré des questionnaires différents aux principaux acteurs du gouvernement d'entreprise, à l'exception des membres du CA et du DG. Pour pallier cette insuffisance nous avons fait une revue documentaire et des interviews. 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.

Dans un premier temps, nous allons procéder à l'analyse des différents résultats obtenus auprès des interviewés de l'ASECNA quant au respect des principes du gouvernement d'entreprise. Ensuite, il nous incombe de répondre à notre question à savoir si effectivement l'audit interne joue un rôle dans le processus du GE de l'ASECNA. Enfin, nous dégagerons les points forts et faibles de notre étude.

Dans un deuxième temps, il s'agit de formuler des recommandations dans le but de combler certains manquements observés par rapports aux indications sur le plan international. La mise en œuvre de ces recommandations aura pour impact l'amélioration du gouvernement d'entreprise et l'efficacité de la fonction d'audit interne quant à l'évaluation de ce processus.

#### 6.1 Analyse des résultats du Conseil d'Administration

La démarche adoptée dans cette section consistera à donner les réponses issues des personnes interviewées et la collecte des résultats des questionnaires. Nous avons agencé notre présentation suivant un ordre en tenant compte de nos objectifs de recherche et de notre modèle d'analyse. Cette analyse est effectuée dans le but de confirmer notre proposition de recherche issue de la revue de littérature quant au respect des directives internationales en matière du GE. Pour cela, nous présentons les résultats à travers :

- l'organisation du travail au sein du Conseil d'Administration ;
- la fréquence des réunions ;
- la durée des mandats des administrateurs ;

- la publication du rapport annuel du CA ;
- la rémunérations et performance du CA.

### **6.1.1 Organisation du travail au sein du Conseil d'Administration**

La principale régulation provient de la transparence. C'est dire qu'il faut d'abord la transparence entre l'exécutif et le CA, et ensuite dans la relation avec les Etats membres (actionnaires). Pour plus de transparence, les fonctions de PCA et DG sont séparées au sein de l'ASECNA. En effet, cette séparation constitue une force pour nous parce qu'elle confirme le rôle prépondérant du PCA dans la composition et le fonctionnement du CA.

Tous les membres du conseil d'administration sont des actionnaires au sein de l'ASECNA. Le PCA envoie tous les documents nécessaires avant la tenue du CA à tous les administrateurs. Il s'agit de tous les documents relatifs à l'exploitation de l'ASECNA, à son fonctionnement, conformément à l'ordre du jour. La présence à la réunion est matérialisée par la signature d'un procès-verbal.

Nous constatons que les administrateurs mènent leurs travaux conformément aux textes organisationnels qui sont les statuts, un code d'éthique et le règlement intérieur du CA.

### **6.1.2 La fréquence des réunions**

Le conseil d'administration se réunit sur convocation de son président au moins deux (02) par an et plus souvent si les besoins de l'Agence l'exigent. Le président est, en outre, tenu de réunir immédiatement le Conseil s'il y est invité par au moins la moitié de ses membres. Pour notre part, cette fréquence moyenne des réunions ne permet pas au CA de passer en revue tous les aspects relatifs au dispositif de contrôle de l'ASECNA.

### **6.1.3 La durée des mandats des administrateurs et du PCA**

La durée du mandat des administrateurs n'est pas définie dans les statuts de l'ASECNA.

Le mandat du président est de trois (03) ans, renouvelable une seule fois. Les fonctions du président expirent avec son mandat de membre du Conseil d'administration et en tout état de cause, à l'issue de deux mandats de trois ans. Nous avons constaté dans notre enquête les mandats des PCA sont respectés.

#### **6.1.4 La publication du rapport annuel du CA**

Le rapport annuel publié par le conseil d'administration doit faire apparaître les pratiques en matière de GE, l'écart par rapport aux directives et la rémunération des principaux dirigeants et cadres. Au cours de notre enquête, nous avons constaté que le rapport annuel ne contient pas ses différentes dispositions.

#### **6.1.5 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. Par ailleurs, il ressort dans le code de rémunération du personnel, la rémunération des employés.

### **6.2 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 compte notre modèle d'analyse. C'est à travers cette démarche que nous appréhendons au mieux le rôle de l'audit interne dans le GE. De ce fait, nous analyserons d'abord les facteurs d'efficacité de l'audit interne de l'ASECNA à travers son rattachement, son professionnalisme, sa compétence et ses moyens. Ensuite, son apport dans les différents domaines sera analysé en faisant ressortir des points forts et faibles. Enfin, nous terminerons par l'identification des risques liés aux faiblesses notées.

#### **6.2.1 Rattachement de l'audit interne**

Le rattachement hiérarchique de l'audit interne et les moyens sont les éléments d'appréciation de son indépendance. Il ressort de notre enquête que le département de l'audit interne opère sous la responsabilité du chef de département contrôle.

Lors de notre interview avec le Responsable de l'audit interne, il nous réaffirme que l'audit interne n'a pas un accès direct à la Direction Générale, et de ce fait il ne participe pas aux réunions de comité de direction.

Ce mode de rattachement ne lui permet pas d'être indépendant des autres départements et d'exercer ses missions en toute liberté.

### **6.2.2 Le professionnalisme des auditeurs internes**

Nous avons constaté que les auditeurs internes travaillent conformément aux normes internationales de l'IIA.

Ils disposent d'un manuel d'audit. Il décrit pour chaque procédure les objectifs de contrôle, les principes et règles de gestion, les supports utilisés et les délais d'exécution des tâches.

Les missions d'audit et de contrôle généraux sont réalisées par des auditeurs internes ayant suivi des formations de qualité et de spécialisation en audit interne et soutenues par des formations continues.

Le professionnalisme des auditeurs internes est apprécié aussi par les audités. Ces derniers estiment que l'apport de l'audit interne est surtout qualifié par leur compétence quant à l'accomplissement des missions. Ils les aident à travailler de la manière la plus régulière et la plus efficace pour atteindre leur objectif. Ainsi, ils pensent que l'audit interne a permis un soutien actif et continu aux différents processus identifiés.

### **6.2.3 Les moyens financiers**

Les auditeurs internes disposent d'un budget annuel assez conséquent pour mener à bien leurs activités conformément au plan d'audit validé. Au cours de notre enquête, les auditeurs internes ayant répondu à nos questions estiment que le budget qui est à leur disposition est insuffisant pour leur fonctionnement.

Le programme d'assurance et d'amélioration de la qualité aide l'audit interne à améliorer et à apporter une valeur ajoutée aux opérations de l'organisation.

### **6.2.4 Un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité**

Une des exigences des normes internationales est de réaliser des revues assurances qualité de l'activité d'audit interne. Au cours de notre enquête, nous avons constaté que le département de l'audit, des risques et de la qualité est soumis à des évaluations internes et externes. Nous avons relevé aussi que cette évaluation interne porte sur tous les aspects de l'audit interne permettant surtout un contrôle continu de son efficacité. Selon les auditeurs internes, la revue périodique est effectuée par une auto-évaluation annuelle.

Quant à l'évaluation externe, l'ASECNA s'est engagée dans une démarche de certification ISO dans le but d'améliorer sa performance et accroître sa valeur ajoutée.

Par ailleurs, nos résultats ont montré que sur le plan interne, l'ASECNA n'a pas une grande couverture du management dans la mise en œuvre des bonnes pratiques de GE.

### **6.2.5 Les forces**

A ce niveau, nous allons faire ressortir les points forts quant au respect des bonnes pratiques, ainsi qu'au rôle du Responsable d'audit dans les différents domaines de la GE.

#### ***6.2.5.1 Le respect des règles d'éthique***

L'existence d'un code d'éthique au sein de l'ASECNA constitue une force pour les bonnes pratiques en matière de GE. Au cours de notre enquête, la majorité des personnes interviewées pensent que l'audit interne a un rôle prépondérant dans la promotion de l'éthique. Cette implication de la fonction d'audit a une vulgarisation du code et une meilleure appropriation par les collaborateurs. A cet effet, grâce aux recommandations, les auditeurs internes développent avec les responsables audités un corpus de meilleurs pratiques. Ils les aident aussi à travailler avec efficacité et sécurité tout en respectant les dispositions du code d'éthique qui existe dans l'entreprise.

#### ***6.2.5.2 Le système de management intégré (Qualité, Sécurité et Environnement)***

La contribution de la démarche du système de management intégré pour ASECNA a été l'amélioration et la vulgarisation de la culture de contrôle interne. Depuis maintenant deux ans l'ASECNA s'est procurée d'un Progiciel de Gestion Intégré (PGI) pour faciliter la compréhension des audités et l'acceptation des constats d'audit. Aussi, il a permis l'application rigoureuse des processus et procédures avec des propositions d'amélioration lors des audits comptable et social.

A l'analyse des résultats, le PGI apparaît comme une composante du dispositif de contrôle interne focalisée sur les besoins et attentes des clients, du personnel et des autres parties prenantes. Plus de la majorité des personnes interviewées affirment que la démarche qualité est un point fort pour l'ASECNA. Elles estiment aussi qu'il complète les actions de l'audit interne quant à son rôle dans le gouvernement d'entreprise.

### **6.2.5.3 La responsabilité sociale d'entreprise (RSE)**

Afin de répondre aux exigences de ses clients, fournisseurs, partenaires, employés et Etats membre, ASECNA s'est engagée à exercer pleinement sa responsabilité sociale d'entreprise. La participation de l'audit interne à la RSE constitue pour nous un point fort car elle a permis de fournir un cadre de gestion maîtrisé.

A travers la démarche qualité, Sécurité et Environnement (QSE), nous avons constaté que l'audit apporte une valeur ajoutée dans le cadre de la prise en charge des attentes des parties prenantes et le déploiement des activités et des performances.

### **6.2.5.4 Audit de social**

L'audit social est une forme d'audit appliqué à l'entreprise, en particulier à la gestion des ressources humaines, mais aussi un audit de la responsabilité sociale des entreprises. Les enjeux de l'audit social sont aujourd'hui plus vastes et recouvrent des préoccupations relevant aussi bien de la réglementation, de l'organisation, de l'éthique et de la performance de l'entreprise que des modalités de gouvernance.

Lors de nos interviews avec les principaux dirigeants, nous avons constaté que l'audit social fait partie des missions de l'audit interne au sein de l'ASECNA. En effet, dans son plan d'approche de mission, le service d'audit interne prend connaissance d'une part, de l'organisation et des modalités de gouvernance de l'entité auditée et d'autre part, elle regarde dans quelle mesure cette politique est en ligne avec les stratégies et politiques définies par la GE.

### **6.2.5.5 Interaction entre les auditeurs internes et les commissaires aux comptes**

Cette interaction se caractérise par la multiplication des échanges entre les deux acteurs du processus eu égard aux résultats de notre enquête. Ceci est reconnu par les auditeurs internes qui positionnent à 80% l'importance de leur coopération avec les CAC. Nos enquêtés ont abouti aussi au constat que les échanges des informations avec les CAC permettent d'éviter les doubles emplois. Les auditeurs internes sont les premiers interlocuteurs des CAC. Pour nous, cette interaction constitue un avantage car elle augmente la confiance des différentes parties prenantes de l'entreprise. Cela confirme qu'une zone d'amélioration de leur interaction réside dans une augmentation de la confiance dans les travaux produits par l'autre. Ainsi, les

auditeurs internes affirment qu'ils contribuent à compléter l'action des commissaires aux comptes.

#### **6.2.5.6 Communication avec le conseil d'administration**

Pour respecter les principes de gouvernement d'entreprise, une interaction efficace doit exister entre l'audit interne, l'audit légal et le conseil d'administration. Au cours de notre enquête, nous avons constaté que c'est la DCSD qui représente les auditeurs internes. Par ailleurs, l'Agence est auditée au moins une fois par an par les CAC. Ainsi, les CAC produisent un rapport qui est discuté avec le conseil d'administration.

#### **6.2.5.7 Réactions des principaux acteurs**

L'audit interne de l'ASECNA fournit à la Direction, des recommandations, des conseils et des informations de manière systématique afin de lui permettre ainsi qu'aux parties prenantes de s'acquitter efficacement de leurs responsabilités. A cet effet, le DG utilise les informations des auditeurs internes de l'ASECNA pour prendre certaines décisions afin d'élaborer sa lettre d'orientation. De ce fait, il nous réaffirme que l'audit interne joue un rôle dans le processus de GE au sein de l'ASECNA en participant dans tous les domaines « auditables » qui sont entre autres l'éthique, le revenu assurance, la RSE.

Quant aux administrateurs, ils ont une vision positive de l'action de l'audit interne sur le gouvernement d'entreprise. Mais, ces derniers soutiennent qu'ils n'ont pas de lien direct avec l'audit interne.

Par ailleurs, l'action de l'audit interne dans le GE aurait pu être efficace, s'il existait un comité d'audit au sein du CA de l'ASECNA.

### **6.2.6 Faiblesses**

La pratique de l'audit interne que nous avons évoquée présente quelques insuffisances qu'il convient d'analyser. Dans cette partie, notre objectif n'est pas de nous focaliser de façon exhaustive sur toutes les faiblesses constatées, mais plutôt de rappeler les points faibles qui présentent une pertinence.

### **6.2.6.1 Absence de charte d'audit interne**

La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. Elle définit la position de l'audit interne dans l'organisation, autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions. Elle définit le champ des activités d'audit interne.

L'ASECNA ne dispose pas de charte d'audit interne, les missions et les pouvoirs de l'auditeur interne ne sont pas définis.

### **6.2.6.2 Absence de rattachement**

Les bonnes pratiques en matière de GE insistent sur le rattachement fonctionnel de l'audit interne. Pour mettre en évidence les facteurs contribuant à son indépendance, l'audit interne doit être rattaché à l'échelon le plus élevé pour garantir leur indépendance et leur efficacité. Le niveau de rattachement le plus approprié est la Direction générale, bien que certains services d'audit soient rattachés à la direction financière.

Lors de nos interviews avec les différents interlocuteurs, cette relation fonctionnelle n'existe pas au sein de l'ASECNA. Dans notre enquête nous avons constaté le service d'audit interne est rattaché de manière fonctionnelle au Département Contrôle.

Pour notre part, afin de garantir l'indépendance de ce service, nous préconisons un rattachement avec la DG. Ainsi, les bonnes pratiques préconisent que l'audit interne doit aider le CA d'avoir un bon jugement indépendant. Il doit lui fournir aussi une bonne information issue de son diagnostic. C'est dire que l'audit interne est perçu aussi comme un outil du CA pour la défense des Etats membres et dans la prise de décisions.

### **6.2.6.3 Absence de cartographie des risques**

La cartographie des risques est un document permettant de recenser les principaux risques d'une organisation et de les présenter synthétiquement sous une forme hiérarchisée pour assurer une démarche globale d'évaluation des risques. Dans notre enquête nous avons constaté un projet de cartographie des risques élaboré par le responsable de l'audit interne et qui n'est pas encore dans sa phase d'exploitation.



### 6.2.7 Risques liés aux faiblesses

A la lumière de l'analyse de notre résultat en matière de respect des principes de gouvernement et de rôle de l'audit interne dans ce processus, il convient pour nous d'identifier quelques risques liés aux faiblesses. Pour cela, nous donnons dans le tableau ci-après une synthèse de ces risques.

**Tableau n°3** : Identification de risques

Faiblesses	Risques encourus
Absence de rattachement fonctionnel du service d'audit interne avec le CA	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Atteinte à l'indépendance de l'audit interne ;</li> <li>- Absence de communication directe avec le conseil d'administration ;</li> <li>- Insuffisance de visibilité du CA sur la gestion de l'activité par la DG.</li> </ul>
Absence de cartographie des risques	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Non maîtrise des risques;</li> <li>- Mauvaise planification des missions ;</li> <li>- Fraudes non décelées ;</li> <li>- Non exhaustivité des missions d'audit</li> </ul>
Absence de charte d'audit interne	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Missions non définies ;</li> <li>- Absence de pouvoirs et de responsabilités</li> </ul>

**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 processus de GE. Ce qui nous amène à formuler les présentes recommandations selon les deux composantes de notre étude. Il s'agit de formuler d'abord des solutions pour remédier aux insuffisances que nous avons pu identifier quant au respect des directives en matière de GE.

Ensuite, nous proposons des solutions permettant d'accroître la création de la « valeur ajoutée » de l'audit interne dans la GE. Ces solutions sont relatives à l'apport de l'audit interne compte tenu de certains risques et défaillances qui méritent d'être corrigés.

## **6.3 Recommandations**

Après avoir révélé les insuffisances concernant les directives en matière de GE et les risques liés quant au rôle de l'audit interne, nous formulons les recommandations suivantes. Ces recommandations visent l'amélioration des contrôles des dirigeants au sein de l'ASECNA.

### **6.3.1 Recommandation par rapport au respect des directives internationales de GE**

Suite au diagnostic de notre étude, nous avons constaté qu'en matière de gouvernement d'entreprise, l'ASECNA dispose d'un Conseil d'Administration qui fait un effort quant au respect des directives. Toutefois, les insuffisances que nous avons détectées méritent d'être corrigées. Nous souhaiterions que les recommandations ci-dessous énumérées soient prises en compte par le CA.

#### ***6.3.1.1 . Mise en place d'un comité d'audit au sein du CA***

Cependant, vu la taille de l'ASECNA et l'évolution de ses activités, il serait souhaitable de mettre en place un comité d'audit au sein de son CA. Ce dernier, assistera le CA dans l'accomplissement de ses tâches. Il sera particulièrement chargé de veiller à la qualité des informations financières et au respect des règles d'éthique.

#### ***6.3.1.2 Evaluation de la performance de CA et des administrateurs***

Pour obtenir un CA efficace, nous recommandons aux membres de recevoir chaque année une formation pour mieux comprendre l'entreprise et son secteur. Nous rappelons qu'une gouvernance de qualité ne se limite certes pas aux réunions du Conseil. Une mission très importante est le suivi et l'évaluation par le CA de son propre fonctionnement. Donc, il serait préférable de soumettre le CA à une évaluation chaque semestre ou année quant à son fonctionnement et son efficacité. Elle pourrait être mise en œuvre éventuellement sous la direction d'un administrateur indépendant, ou avec l'aide d'un consultant extérieur. Enfin, la réalisation de ces évaluations doit faire mention dans le rapport annuel du CA.

#### ***6.3.1.3 Nécessité d'une 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 l'ASECNA une diffusion large et une disponibilité de l'information portant sur les pratiques de gouvernement d'entreprise appliquées.

### **6.3.2 Recommandations par rapport à l'apport de l'audit interne dans la GE**

Dans cette partie, nos recommandations s'adressent essentiellement aux dirigeants pour que l'audit interne puisse contribuer davantage au processus de GE. Ainsi, la prise en compte de ces recommandations permettra à l'audit interne de devenir un acteur majeur à la GE au sein de l'ASECNA.

#### **6.3.2.1 *Elaboration d'une Charte d'audit***

Afin de respecter les normes internationales et de prendre en compte les bonnes pratiques, nous recommandons à la direction générale l'élaboration d'une charte d'audit interne. Cette charte devra définir clairement le rattachement du service d'audit interne, ensuite définir les responsabilités, pouvoirs et les missions de l'audit interne. Elle doit être publiée à toute l'organisation. Elle doit être approuvée par la DG et le CA de l'ASECNA pour garantir l'indépendance de l'audit interne. Cette double approbation donne de la légitimité à l'audit interne et renforce sa crédibilité.

#### **6.3.2.2 *Rattachement fonctionnel de l'audit interne***

Pour assurer son indépendance et renforcer son efficacité, nous recommandons l'adoption d'un rattachement fonctionnel de l'audit interne avec la DG ou CA pour une meilleure gouvernance. Un tel rattachement lui permettra d'exercer pleinement son indépendance et d'être un outil d'information fiable aussi bien pour la DG que le CA. Ce positionnement de l'audit interne améliorera la communication entre l'audit interne avec le conseil d'administration.

### **6.3.2.3 Mise en place d'une Cartographie des risques**

La cartographie des risques est un document permettant de recenser les principaux risques d'une organisation et de les présenter synthétiquement sous une forme hiérarchisée pour assurer une démarche globale d'évaluation des risques. Nous recommandons au service d'audit interne de l'ASECNA de mettre sur pied la cartographie des risques de l'Agence ce qui permettra d'identifier les domaines significatifs et prioriser les missions en fonction de la criticité des sites significatifs.

### **6.3.2.4 Limite technique des auditeurs internes**

Pour couvrir tous les domaines « auditables » du gouvernement, nous recommandons le renforcement des capacités techniques pour les auditeurs internes.

Dans cette deuxième partie, nous avons présenté l'ASECNA dans sa globalité en tenant compte de sa structure organisationnelle. Grâce aux informations reçues, nous avons pu décrire d'abord le processus de gouvernement d'entreprise à travers un des mécanismes internes qui est le Conseil d'Administration. Ensuite, et selon ces mêmes informations, nous avons identifié les différents domaines processus que l'audit interne participe. Ceci, nous a amené à décrire l'existant en matière de rôle de l'audit interne et l'interaction qui existe entre ce dernier et les autres acteurs du GE. Enfin, nous avons analysé nos résultats selon les deux composantes à savoir l'organisation et la qualité du fonctionnement du CA et le rôle de l'audit interne. Ainsi, l'analyse de ces deux composantes de notre étude a fait ressortir l'audit interne de l'ASECNA qui est un acteur essentiel du GE. Toutefois, son analyse a permis d'identifier des forces et faiblesses, ainsi que les risques plus ou moins susceptibles de freiner les objectifs de l'audit interne quant à son rôle dans ce processus.

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

# **CONCLUSION GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Nous constatons qu'aujourd'hui l'un des obstacles majeurs au processus de gouvernement d'entreprise réside dans la faiblesse des capacités des Conseils d'Administration. Le problème se pose avec une acuité toute particulière. Les efforts déjà déployés dans ce domaine sont la mise en place des directives dans le but d'améliorer les mécanismes qui assurent une meilleure protection des actionnaires.

Théoriquement ces directives portent sur la qualité du fonctionnement, la performance et l'organisation du conseil d'administration. Pour ce faire, ce dernier doit s'assurer que les décisions prises par les dirigeants servent les intérêts des actionnaires. Ainsi l'application des directives permettent de façon efficace de communiquer la conformité et l'intégrité de la société vers les parties prenantes. Ces dernières ont droit à une information sur le contrôle et sur les niveaux de risques acceptables pour le management. Une évaluation de ce processus par une tierce partie indépendante peut aider à concilier les attentes de toutes les parties prenantes de l'organisation envers un fort gouvernement d'entreprise. A cet effet, l'audit interne s'impose comme un mécanisme indispensable pour évaluer la qualité du gouvernement d'entreprise et d'en recommander les améliorations. Cette évaluation comme le préconise la définition donnée par l'IIA suggère bien les liens pouvant exister entre le GE et l'audit interne.

Notre étude nous a permis de souligner et d'expliquer si la fonction d'audit interne au sein de l'ASECNA participe effectivement au processus de GE. Pour cela, nous avons décrit l'existant en matière de respect des directives de GE et du rôle de l'audit interne dans les différents domaines auditables. Ainsi, notre démarche a consisté à faire ressortir dans un premier temps la relation pouvant exister entre l'audit interne et les acteurs du GE. Dans un deuxième temps, nous avons fait ressortir l'organisation, le fonctionnement du CA de l'ASECNA. Enfin, notre démarche a consisté à présenter le rôle de l'audit interne dans les différents domaines importants du GE.

Cette participation des auditeurs internes dans ces domaines s'explique principalement par leur efficacité qui se caractérise par leur professionnalisme, leur positionnement et des ressources plus ou moins suffisantes.

Ainsi, pour permettre à l'audit interne d'assurer pleinement son indépendance, il doit être rattaché fonctionnellement à la Direction Générale. Dans ce cas, l'audit interne aura l'assurance de pouvoir continuer à jouer son rôle d'acteur majeur dans le processus de GE en

fournissant des informations fiables aussi bien à la Direction Générale et au Conseil d'Administration.

A l'issue de ce travail, nous avons montré que l'audit interne joue un rôle prépondérant dans la gestion quotidienne de l'entreprise. A travers cette implication de l'audit interne de l'ASECNA dans ces différents processus, il aide cette organisation à atteindre ses objectifs et à s'inscrire dans une amélioration continue.

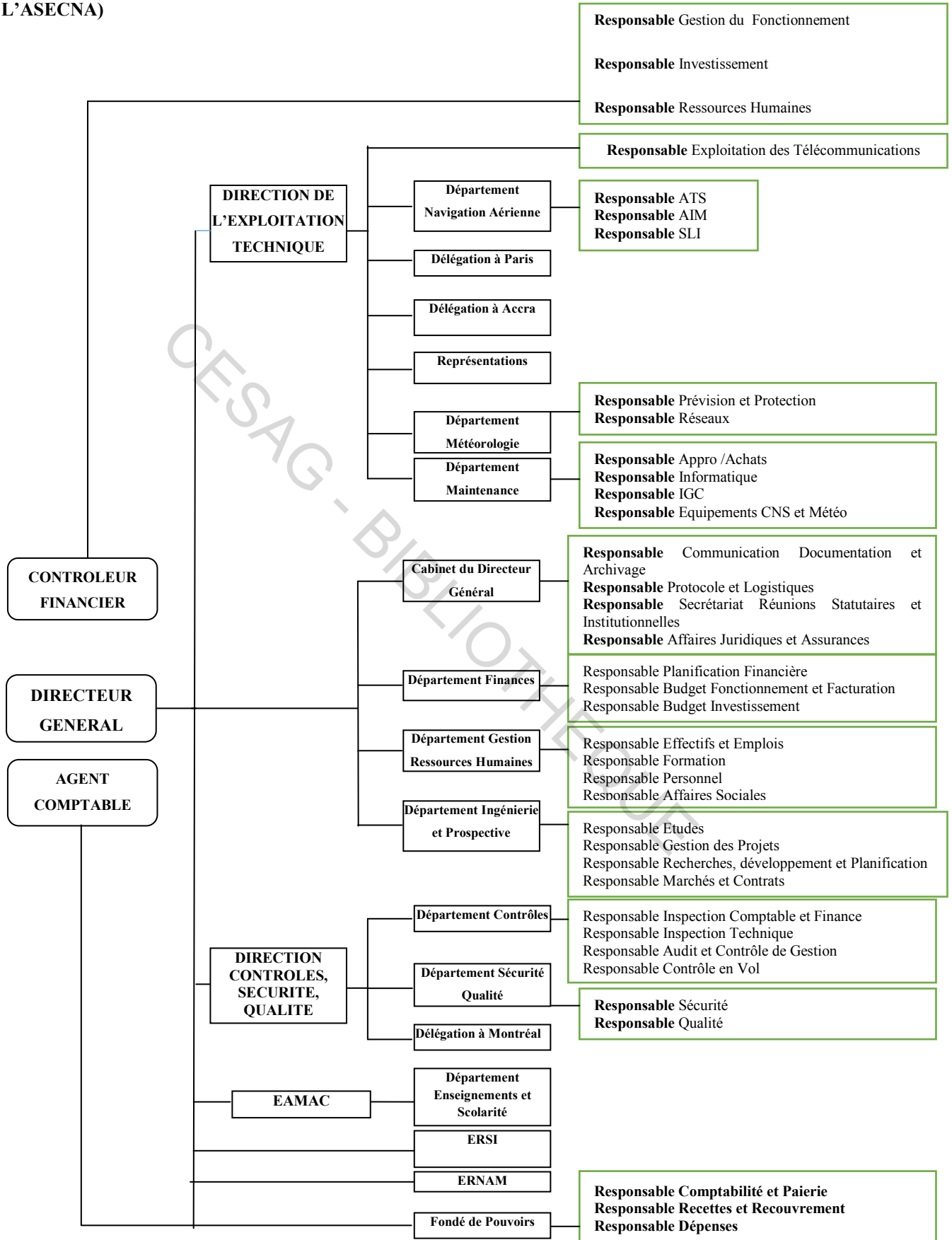
CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG BIBLIOTHEQUE

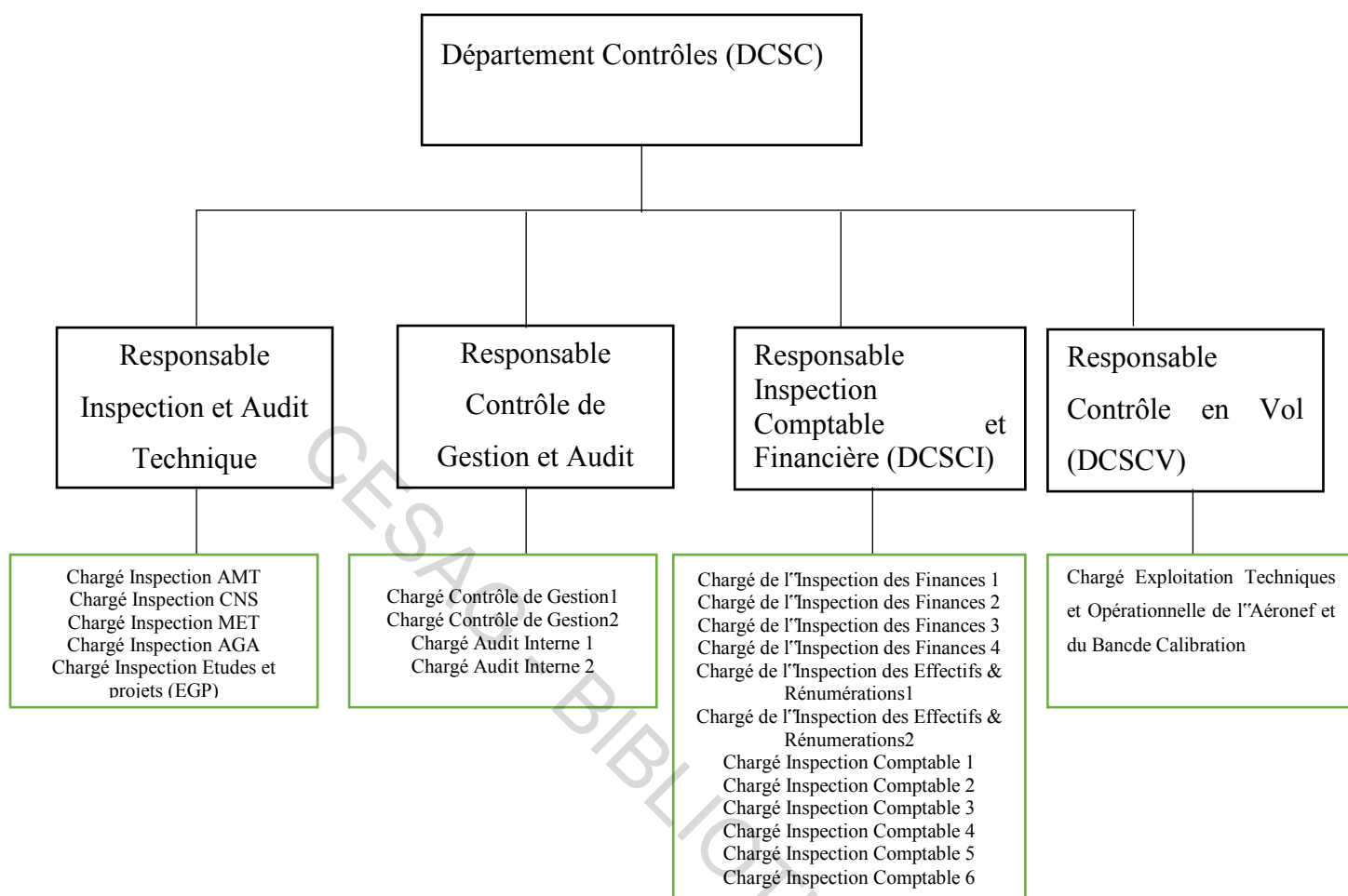
**ANNEXE**



**Annexe 1 : Organigramme de la Direction Générale de l'ASECNA (Décision N° 2011/0002/ASECNA/DGDD du 01/01/2011, PORTANT ORGANISATION DE LA DIRECTION GENERALE DE L'ASECNA)**



## Annexe 2 : Organigramme de la Département Contrôles (DCSC)



### **Annexe 3 : Glossaire**

**Administrateurs :** Membres d'un conseil d'administration. Les administrateurs doivent être des personnes physiques et peuvent être propriétaires, gestionnaires, ou toute autre personne élue par les propriétaires de l'entité.

**Administrateurs externes :** Administrateurs qui ne sont pas actionnaires de la société

**Administrateurs indépendants :** Administrateurs qui n'entretiennent aucune relation de quelque nature que ce soit, avec la société ou son groupe, qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement.

**Appétence de risque :** Niveau de risque global qu'une organisation est prête à accepter dans le cadre de sa mission pour répondre à son objectif de créateur de valeur.

**Assurance Revenue :** Ensemble des processus permettant de s'assurer que tous les revenus en provenance des clients et des tiers sont correctement facturés, comptabilisés et recouvrés (Définition donnée par France Télécom).

**Autorité des Marchés Financiers (AMF) :** Organisme public indépendant, doté de la personnalité morale et disposant d'une autonomie financière, qui a pour mission de veiller à la protection de l'épargne investie dans les instruments financiers et tout autre placement donnant lieu à l'appel public à l'épargne, à l'information des investisseurs et au bon fonctionnement des marchés d'instruments financiers. L'AMF apporte son concours à la régulation de ces marchés aux échelons européen et international.

**Charte :** Document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de 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 (IIA).

**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 :**Organe de gouvernance d'une organisation. Il peut être un Conseil d'administration, 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.

**Conseil d'Administration :**Groupe de personnes élues par les propriétaires d'une entité commerciale qui ont le pouvoir de décision, le vote d'autorité et des responsabilités spécifiques qui, dans chaque cas est séparée et distincte de l'autorité et les responsabilités des propriétaires et des gestionnaires de l'entreprise entité. Le nom exact de ce groupe de personnes dépend de la loi en vertu de laquelle l'entité commerciale est formée.

**Contrôle :**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.

**Enracinement des dirigeants :**Désigne les stratégies déployées par certains d'entre eux pour se maintenir au pouvoir et écarter leurs concurrents.

**Ethique :**Moyen de réduire la fréquence des crises émanant du comportement des organisations.

**Indépendance :**Consiste à être dans une position qui ne soit ni susceptible d'altérer la liberté de jugement ni de faire obstacle à l'accomplissement de la mission.

**Norme :**Document d'ordre professionnel promulgué par « *the Internal Auditing Standards Board* » (Comité interne à l'IIA chargé d'élaborer les Normes) afin de définir les règles applicables à un large éventail d'activités d'audit interne et utilisables pour l'évaluation de ses performances.

**Organisation :**Forme sociale pour créer un besoin spécifique, quelle que soit sa taille. Par exemple : une organisation commerciale, une société à but non lucratif, un organisme d'Etat ou un établissement d'enseignement.

**Public Corporations :** Ce sont les sociétés faisant appel public à l'épargne.

**Processus** : Ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie.

**Processus de contrôle** : Règles, procédures et activités faisant partie d'un cadre de contrôle interne, conçues pour assurer que les risques sont contenus dans les limites de tolérance fixées par le processus de management des risques.

**Qualité** : Ensemble des caractéristiques d'une entité qui lui confèrent l'aptitude à satisfaire des besoins exprimés et implicites (norme ISO 8402).

**Reporting**: Se rapporte à la fiabilité du reporting de l'organisation, y compris la communication externe ou interne, des informations financières ou non financières.

**Responsabilité Sociale 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.

**Shareholders** : Ce sont les représentants des principaux actionnaires qui a un rôle consultatif auprès du conseil d'administration

**Stakeholders ou parties prenantes** : C'est l'ensemble des individus et groupes (salariés, clients, fournisseurs, actionnaires, 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.

**Stock-options** : Appelés aussi les options d'achat d'actions sont une forme de rémunération dans le cadre de plans qui œuvrent le droit à certains salariés bénéficiaires, le plus souvent dirigeants et cadres, d'acheter des actions de leur entreprise à un prix fixé d'avance (prix d'exercice) et d'empocher la plus-value au moment de lever l'option quelques années plus tard (en général cinq à dix ans).

## **Annexe 4: Guide d'entretien pour les membres du conseil d'administration**

Dans le cadre des travaux de notre mémoire de fin d'étude, nous effectuons des recherches pour Le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise à l'ASECNA. Nous savons que vous faites partie de l'un des premiers acteurs de la GE, c'est pourquoi, nous avons jugé nécessaire de nous entretenir avec vous. L'interview que nous souhaiterons avoir avec vous, portera essentiellement sur : les stratégies et objectifs de la société, l'organisation, le fonctionnement et le système d'évaluation de la performance du CA.

### **I. La Stratégies et objectifs de l'ASECNA**

1. Pouvez-vous nous indiquez les différents segments stratégiques sur lesquels l'ASECNA se situe ?
2. Le conseil est-il informé de la situation financière de la société? Le conseil est-il consulté pour la réalisation d'opérations stratégiques ? S'occupe-t-il de la succession des équipes dirigeantes ?
3. Comment mesurer et piloter le niveau d'efficacité requis du système de contrôle interne pour garantir l'atteinte des objectifs de l'entreprise ? Comment s'assurer de l'efficacité de votre contrôle interne au sein de vos Systèmes d'informations (SI) ?
4. La politique en matière de prise de risques (les risques que la société est disposée à prendre) est-elle définie ? De quelle manière est-elle liée à ses objectifs ?
5. De quelle manière les positions du conseil d'administration sur les risques ont-elles été diffusées dans la société ?
6. Comment renforcer la sécurité des prises de décisions majeures au niveau des organes de gouvernement d'entreprise ?
7. Est-ce que tous les sujets significatifs relevant du conseil d'administration sont bien traités ? Et comment renforcer la gouvernance grâce à une composition adéquate du conseil d'administration et de ses comités ?
8. La loi SOX<sup>1</sup>, la LSF<sup>2</sup> et les différentes recommandations dans les rapports ont donné ces dernières années un rôle croissant aux systèmes d'information dans le dispositif de contrôle interne et de gestion des risques. Comment mettre en place les mesures adéquates pour respecter les différentes réglementations ?

<sup>1</sup> Sarbanes Oxley Act

<sup>2</sup> Loi sur la Sécurité Financière

## II. Organisation de l'ASECNA

1. Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle de la société ?
2. Comment définissez-vous un bon gouvernement d'entreprise? Quel est le fonctionnement, la composition et la taille de votre conseil d'administration ?
3. Existe-t-il une charte des administrateurs au sein de l'ASECNA ? Les fonctions de directeur général et du président du conseil d'administration sont-elles séparées ? Parmi les administrateurs, combien jugez-vous indépendants ?
4. Existent-t-ils des comités au sein de votre société? Le CA veille-t-il à ce que la Direction Générale applique des politiques qui interdisent les activités et relations portant atteinte à la qualité de GE telles que : les conflits d'intérêts ?
5. Comment voyez-vous l'organisation d'un département d'audit interne? Quelles sont les missions qu'on peut confier à ce département ?
6. Selon vous, est-ce que l'audit interne participe à la gouvernance d'entreprise ? A quel niveau de l'organisation peut-on le rattacher? Ce département est-il en conformité avec les normes de l'IIA<sup>3</sup> ?
7. Les pratiques du département sont-elles optimisées par rapport à celles d'autres acteurs ? Quelles sont les relations entre les auditeurs internes de l'ASECNA avec les autres acteurs du gouvernement d'entreprise ?
8. Comment se comportent les dirigeants dans leurs relations avec les autres parties prenantes ?

### II - Le système d'évaluation de la performance

Selon vous quels sont les indicateurs qui peuvent mieux rendre compte de la performance de l'ASECNA? Comment trouvez-vous le système d'évaluation des performances au sein de la société ? Le conseil d'administration procède-t-il à une évaluation annuelle ?

Le conseil évalue-t-il sa performance et celle de ses membres ? Comment évaluez-vous le PCA<sup>4</sup> ? Comment évaluer les performances du DCSC<sup>5</sup> ?

<sup>3</sup> Institute of Internal Auditors

<sup>4</sup> Président du Conseil d'Administration

<sup>5</sup> Département de contrôles

## **Annexe 5 : Guide d'entretien pour le Directeur Général**

1. Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle de la société ?
2. Quelles sont vos relations avec les membres du conseil d'administration ? Cette relation est-elle basée sur la confiance ?
3. Comment définissez-vous un bon gouvernement d'entreprise ? Les fonctions de directeur général et du président du conseil d'administration sont-elles séparées ? Comment voyez-vous l'organisation du Département contrôle?
4. Quelles sont les missions qu'on peut confier à ce département ?
5. Selon vous, est-ce que l'audit interne participe au gouvernement d'entreprise ? A quel niveau de l'organisation peut-on le rattacher? Ce département est-il en conformité avec les normes de l'IIA<sup>6</sup> ? Quelle relation existe-t-elle entre vous et les auditeurs internes?
6. Quel est votre degré de satisfaction des rapports que les auditeurs internes vous soumettent après les missions? Ces rapports vous apportent-ils une meilleure connaissance des procédures appliquées à l'ASECNA ?
7. Pensez-vous que la mise en œuvre des recommandations permettra la maîtrise de l'activité par les responsables concernés? Veillez-vous à l'application de ces recommandations au sein de la société ? Que pensez-vous du contrôle interne au sein de la société ?



## **Annexe 6 : Guide d'entretien pour le responsable de l'audit interne**

Dans le cadre des travaux de notre mémoire de fin d'étude, nous effectuons des recherches pour le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise à l'ASECNA. A cet effet, nous avons élaboré un guide pour bien cerner notre étude. L'interview que nous souhaitons avoir avec vous, portera essentiellement sur l'évaluation du processus de gouvernement d'entreprise au sein de l'ASECNA.

### **Audit interne et gouvernement d'entreprise**

1. Quels sont, selon vous, les aspects sur lesquels un responsable de l'audit interne devra insister pour rendre le service efficace à long et moyen termes?
2. La société et le système de gouvernance sont-ils systématiquement analysés en vue de déceler les éventuels problèmes ?
3. Disposez-vous d'une charte d'audit interne qui définit les responsabilités, les missions et les pouvoirs de la fonction ?
4. Le contenu de la charte est-il présenté à la direction générale et au conseil d'administration afin de s'assurer la cohérence entre les responsabilités et les pouvoirs attribués à l'audit interne ?
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. Selon la norme 1110 « le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne doit confirmer au Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation ». Cette norme est-elle appliquée au sein de l'ASECNA ?
8. Quel est le champ d'application de l'audit interne au sein de l'ASECNA ?
9. La fonction d'audit interne concerne-t-elle toutes les fonctions de la société ?
10. Quelle est la périodicité des missions d'audit interne ? la durée ?
11. Avez-vous un planning des missions ?
12. Disposez-vous d'un plan d'audit ?

13. Les auditeurs internes possèdent-ils les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles comme le préconise la norme 1210 ?
14. Avez-vous mis en place un système d'évaluation de la satisfaction des audités ?
15. Le responsable de l'audit interne établit-il une planification fondée sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ?
16. L'audit interne évalue-t-il le processus de gouvernement d'entreprise selon la norme 2110?
17. Avez-vous les ressources et moyens nécessaires pour évaluer le processus ?
18. Faites-vous des missions de conseil ?
19. Les objectifs de la mission de conseil sont-ils en cohérence avec les valeurs et objectifs généraux de l'organisation.
20. Quelle est votre relation avec le Conseil d'Administration ?
21. Quelle est votre relation avec la Direction Générale ?
22. Quelle est la relation entre le commissaire aux comptes et vous ?
23. Echangez-vous vos travaux ?

#### **Audit interne et assurance qualité**

24. Avez-vous mis en place un programme d'assurance qualité ?
25. Le responsable de l'audit interne communique-t-il les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité à la direction générale ainsi qu'au Conseil ?
26. Avez-vous fait l'objet d'une évaluation externe ?

## Annexe 7 : Questionnaire adressé aux membres du Conseil d'Administration

(Pour le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise)

### I. Organisation du conseil d'administration

1) Existent-ils des textes organisationnels (Statuts, règlement intérieur du conseil d'administration, code de 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 ?

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 ?

8) 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

9) Quelles sont les principales missions assignées au Conseil d'administration?	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 du contrôle interne		
h) S'assurer du respect du code d'éthique		
i) Autres (Préciser)		

10) 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 conseil d'administration

1) Les fonctions de Président du conseil d'administration et du directeur général sont-elles séparées ?

Oui

Non

2) Quelle est la taille de votre conseil d'administration ?

03-12 Membres

12-24 Membres

3) Le conseil comprend-il des membres officiellement déclarés « indépendants » ?

Oui

Non

4) Si oui, parmi les administrateurs, combien jugez-vous indépendants?

0 - 3 Administrateurs indépendants  4-7 Administrateurs indépendants

5) Les administrateurs exercent-ils souvent un ou plusieurs mandats d'administrateur ?

Oui  Non

6) L'ASECNA communique-t-elle de manière permanente aux administrateurs toute information pertinente ?

Oui  Non

7) Les administrateurs reçoivent-ils une formation initiale?

Oui  Non

8) Les administrateurs reçoivent-ils une formation permanente ?

Oui  Non

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

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

Oui  Non

11) Votre conseil d'administration est-il organisé en comités ?

Oui  Non

12) Si oui les quels 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 d'environnement et sécurité		
g) Comité de gestion des risques et finance		

h) Comité de planification des ressources		
---	--	--

i) Comité de la caisse de retraite		
j) Autres (préciser)		

13) S'il existe un comité d'audit au sein du conseil d'administration, 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 ?

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

14) 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

15) Le conseil d'administration s'assure-t-il de l'existence des rapports de gestion ?

Oui  Non

16) Le conseil et le comité d'audit s'assure-t-il de la fiabilité des informations financières ?

Oui

Non

17) 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

18) Le conseil donne-t-il son avis sur le renouvellement des mandats des commissaires aux comptes ?

Oui

Non

19) Le renouvellement des mandats des commissaires aux comptes a-t-il donné lieu à un appel d'offre ?

Oui

Non

20) L'audit interne a-t-il toujours une vision réaliste et opérationnelle de l'activité de la société

Oui

Non

21) Est-ce que le Département de contrôle (DCSC) travaille-t-il avec le comité d'audit ?

Oui

Non

22) Le DCSC communique-t-il librement avec les membres du conseil d'administration ou du comité d'audit ?

Oui

Non

23) Le DCSC évalue-t-il le processus du gouvernement d'entreprise selon les normes de l'IIA ?

Oui

Non

24) Le DCSC crée-t-il une valeur ajoutée à la société ?

Oui

Non

25) Si oui, quels sont les résultats ?

- .....
- .....
- .....

### III. Evaluation de la performance du CA

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

Oui

Non

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

Oui

Non

28) 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 la dynamique du conseil		
e) L'efficacité du président du conseil d'administration (PCA)		
f) L'efficacité individuelle des administrateurs		

29) Le conseil évalue-t-il l'indépendance du DCSC par rapport aux activités qu'elle doit contrôler ?

Oui

Non

30) Le CA évalue-t-il le Président du Conseil d'Administration selon les dispositions de la loi SOX et la LSF

Oui

Non



## Annexe 8 : Questionnaire adressé au Directeur Général

(Pour le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise)

### I- Informations sur l'organisation

1) Existent-ils des textes organisationnels (Statuts, règlement intérieur du conseil d'administration, code de 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 ?

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) 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 ?

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 de plans de continuité d'activité, de gestion de crise et de succession du personnel stratégique ?

Oui

Non

8) Existe-t-il un organigramme actualisé au sein de l'ASECNA ?

Oui

Non

9) Quelles sont les principales missions assignées à la Direction Générale 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 (à préciser)		

## II. Informations sur l'audit interne

10) Quel est le niveau de rattachement hiérarchique du DCSC

- 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 du DCSC

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

12) La charte de l'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) Le département de l'audit interne facilite-t-il :	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 le DCSC ?

.....

.....

.....

.....

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 des activités		
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) L'acceptation des résultats de l'audit et les actions de correction décidées		
o) La date et les résultats des audits antérieurs		

18) Le DCSC évalue-t-il le processus le gouvernement d'entreprise selon la norme 2011 de l'IIA?

Oui

Non

19) Le DCSC crée-t-il une valeur ajoutée à la société ?

Oui

Non

20) Quel est votre degré de satisfaction concernant l'efficacité du DCSC ?

Très satisfaisant

Satisfaisant

pas satisfaisant

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 9 : Questionnaire adressé au commissaire aux comptes (Pour le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise)**

1) Quelle est la durée de votre mandat d'audit légal au sein de l'ASECNA ?

1 à 6 ans      7 et plus

2) Quel rôle joue le CAC dans le gouvernement des entreprises ?

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

3) Selon les lois SOX et LSF, les missions de conseil doivent être séparées des missions de contrôle des comptes. Est-ce que cette recommandation est-elle respectée ?

Oui       Non

4) Si oui, quelles sont les principales missions assignées aux CAC ?	OUI	NON
j) certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle « du résultat des opérations » de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice		
k) vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur		
l) vérifier également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels		
m) s'assurer que l'égalité a été respectée entre les actionnaires		

5) Vos travaux sont-ils élaborés conformément aux normes internationales ?

Oui       Non

6) Prenez-vous en compte les travaux de l'audit interne comme le préconise la norme ISA 610 ?

Oui

Non

7) Les auditeurs internes et les CAC échangent-ils régulièrement l'évaluation des risques ?

Oui

Non

8) Les auditeurs internes et les CAC échangent-ils régulièrement sur l'avancement des travaux par rapport au plan d'audit ?

Oui

Non

9) Au cours de vos travaux d'audit légal, avez-vous accès aux rapports émis par les auditeurs internes ?

Oui

Non

10) Les CAC travaillent-ils avec le comité d'audit ?

Oui

Non

11) Si oui, quelle est la relation qui peut exister entre les CAC et le comité d'audit ?

.....

.....

.....

.....

12) Les CAC participent-ils aux réunions du conseil d'administration ?

Oui

Non

13) Les CAC participent-ils aux réunions de l'Assemblée Générale Ordinaire (AGO) ?

Oui

Non

## Annexe 10 : Questionnaire adressé au Responsable Contrôle de Gestion et Audit interne (DCSCA)

(Pour le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernement d'entreprise)

1) Appellation

Direction       Département       Service       Cellule

2) Quelles sont les principales missions assignées au DCSCA?	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 du 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 au DCSCA	OUI	NON
a) Conduire 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'audit		
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 du DCSCA

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

5) Quel est le niveau de rattachement fonctionnel du DCSCA

- a) Conseil d'administration
- 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 service? \_\_\_\_\_

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 internes sont-elles en adéquation avec les recommandations de l'IIA<sup>7</sup>

Très satisfaisant  satisfaisant

19) Existe-t-il un plan pluriannuel d'audit ?	OUI	NON
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) Le DCSCA recueille-t-il les demandes et suggestions des différentes directions opérationnelles		
26) Soumet-il le projet à la Direction pour approbation après une concertation avec le responsable du service d'audit interne		

<sup>7</sup> Institute of Internal Auditor

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) Le DCSCA effectue-t-il souvent des missions surprises?		
34) Les missions surprises demandées par la Direction perturbent-elles votre planning des missions?		
35) Le DCSCA sous-traite-t-il 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) Le DCSCA reçoit-il souvent des demandes de missions des audités?		

39) Le DCSCA communique-t-il ses rapports au (x):	OUI	NON
a) Conseil d'administration		
b) Comité d'audit		
c) Commissaire aux comptes		

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 ?	<b>OUI</b>	<b>NON</b>
a) Rencontres périodiques pour discuter des questions d'intérêt commun		
b) Accès réciproques aux papiers de travail de chacun		
c) Echange de rapports d'audits		
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) Le DCSCA fait l'objet d'une évaluation externe comme l'exige la norme 1312?

Oui

Non

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

Oui

Non

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

Oui

Non

46) Le DCSCA travaille-t-il avec le comité d'audit pour assurer de solides contrôles internes ?

Oui

Non

CESAG BIBLIOTHEQUE

# **BIBLIOGRAPHIE**

## Ouvrages

- 1- Bertin Elisabeth (2007), Audit interne; Enjeux et pratique à l'international, Edition Eyrolles, 320 pages
- 2- Caby, J., Hirigoyen, G. (2005) Création de Valeur et Gouvernance de l'Entreprise, 3e éd., Économica, Paris 254.
- 3- Caussain Jean Jacques (2005), le gouvernement d'entreprise : le pouvoir rendu aux actionnaires, Edition LITEC, 171 pages
- 4- CHARPENTIER Pascal (2007), Management et gestion des organisations, Edition Armand COLI, 417 pages.
- 5- Charreaux, G. (1997) « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in Le gouvernement d'entreprise : CorporateGovernance, théories et faits, Gérard Charreaux éditeur, Économica, page 540
- 6- COOPERS & LYBRAND, IFACI (2000), La nouvelle pratique du contrôle interne, Les éditions d'Organisation, Paris, 378 pages.
- 7- Ebondo E.et Pigé B. (2002), « L'arbitrage entreprise/marché: le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction », Comptabilité-Contrôle-Audit, Vuibert tome 8, volume 2, page 351.
- 8- EBONDO Wa Mandzila Eustache (2006), la gouvernance de l'entreprise: une approche par l'audit et le contrôle interne, Edition Harmattan, Paris, 349 pages.
- 9- IFACI (2005), Le management des risques de l'entreprise: COSO II Report, Editions d'organisation, 338p.
- 10- IFACI (2008), Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, IFACI.
- 11- LEMANT Olivier (1995), conduite d'une mission d'audit interne, Editions Dunod, Paris, 281 pages
- 12- Normes Internationales d'audit (ISA), CNCC-IRE-CSOEC juin 2012, 726 pages
- 13- OBERT Robert, MAIRESSE Marie-Pierre (2007), Comptabilité et audit DSCG 4 manuel et application, Edition DUNOD, Paris, 569 pages.
- 14- OHADA (2008), Traité et Actes uniformes commentés et annotés, Editions JURISCOPE, 1070 pages.
- 15- P. SCHICK, J.VERA, O.BOURROUILH-PAREGE (2010), audit interne et référentiels des risques, Edition Dunod, Paris, 339 pages.
- 16- PEREZ Roland (2003), la gouvernance d'entreprise, Edition La découverte, Paris, 123 pages

- 17- PIGE Benoit (2000), « Qualité d'audit et gouvernement d'entreprise : une mise en cause du cadre réglementaire du commissaire aux comptes », Comptabilité-Contrôle-Audit, Vuibert, page 235.
- 18- PIGE Benoît (2008), Gouvernance, Contrôle et audit des organisations, Edition ECONOMICA, Paris, 225 pages.
- 19- PIGE Benoît (2009), Audit et contrôle interne, Edition EMS, Paris, 303 pages.
- 20- Renard Jacques (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'Organisation, 469 pages
- 21- RICHARD Bertrand & MIELLET Dominique (2003), la dynamique du gouvernement d'entreprise, Edition d'Organisation, 220 pages

### Articles

- 1- Berle, A., Means, G., The Modern Corporation and Private Property, McMillan, New York, 1932.
- 2- Charreaux, G. (2004) « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », Cahiers du FARGO, n° 1040101, Université de Bourgogne.
- 3- Coase R.H (1937), La nature de la firme, revue française d'économie, vol. 2, n°1, page 163
- 4- Depret, M.H., Hamdouch, A. (2005), « Gouvernement d'entreprise et performance », in Gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers, De Boeck, page 39-79.
- 5- Felix W L., Gramling A A. &Maletta M J. (2001), The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution, Journal of Accounting Research, Vol. 39, N°3, pages 513-523.
- 6- Finet, A., « Pourquoi le gouvernement d'entreprise ? Introduction et mise en place d'un cadre théorique d'analyse », in Gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers, De Boeck, 2005, pages 15-38.
- 7- Gramling A.A., et Myers P.M., (2006), "Internal Auditing"s Role in ERM", Internal Auditor, April, page 52-62.
- 8- Jensen M.C. etMeckling W.H. (1976), "Theory of the firm: Managerial behaviour Agency Costs and Owhership structure", in journal of Financial Economics, Vol.3, pages 405-437.
- 9- LABELLE Réal, PIOT Charles « Gouvernance, audit et manipulations comptables », Revue du financier 2003, page 84-94

- 10- LABELLE Réal, RAFFOURNIER Bernard, comparaison internationale en matière de gouvernement d'entreprise, Revue du financier 2000, pages 18-25.
- 11- POUND John (2000), Harvard Business Review on Corporate Governance, Edition HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, 227 Pages
- 12- Shleifer, A., Vishny, R., « Management Entrenchment: the Case of Manager Specific Investments », Journal of Financial Economics, 1989, vol. 25, n° 1, pp. 123-139.
- 13- TOWHILL Brian «une avancée normative aux Etats Unis», Revue française de l'audit interne 2002, n°161, pages 23-38
- 14- Watts R. L. et Zimmerman J.L (1983) «Agency Problems, Auditing and The Theory of The Firm: Some Evidence», journal of Law and Economics, October, pages 613-633.
- 15- Williamson O.E (1985): « The EconomocInstitutions of capitalism », the free press.

#### Sources internet

- 1- SAUSSIÉ Stéphanie (2011), Les théories économiques de l'entreprise « la théorie de l'agence », [www.webssa.net](http://www.webssa.net), consulté le 11 juillet 2013.
- 2- IFACI, Audit interne et contrôle interne, [www.ifaci.com/fo/page/asp](http://www.ifaci.com/fo/page/asp)
- 3- IIA, [www.iiaci.org/site/images/stories/normes.pdf](http://www.iiaci.org/site/images/stories/normes.pdf)
- 4- [www.ecgi.org](http://www.ecgi.org)

#### Documents consultés à l'ASECNA

- 1- Code de rémunération du personnel
- 2- Code Ethique et de bonne conduite
- 3- Manuel d'audit interne
- 4- Procès-verbal 2012 du Comité des ministres
- 5- Projet de cartographie des risques
- 6- Rapport d'activité 2009
- 7- Rapport d'activité 2010
- 8- Rapport d'activité 2011
- 9- Rapport d'activité 2012
- 10- Rapport des commissaires aux comptes sur les états financiers 2009
- 11- Rapport des commissaires aux comptes sur les états financiers 2010
- 12- Statut et règlement intérieur