



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

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

Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)

Promotion 7
(2012-2014)

Mémoire de fin d'étude

THEME

EVALUATION EXTERNE DE L'AUDIT INTERNE
(CONFORMEMENT AUX NORMES
PROFESSIONNELLES IIA) : CAS DE LA
DIRECTION GENERALE DES DOUANES
TOGOLAISES.

Présenté par :

Idjakitya AFFO WOROU

Dirigé par :

M. Abdoulaye FALL
Directeur d'Audit Interne et
Evaluation des Opérations- BIDC

Avril 2014

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à :

- ❖ ma grande mère HOULAPE Nana pour les prières et les bénédictions formulées nuit et jour à mon endroit ;
- ❖ papa AHARH-KPESSOU Mongo et l'oncle HOULAPE Kpona pour le soutien et la considération ;
- ❖ mes parents pour tous les efforts et sacrifices consentis durant tout mon séjour à Dakar ;
- ❖ mes frères et cousines pour toute l'affection et les prières ;
- ❖ tous ceux qui, de près ou de loin ont contribué à la réalisation de ce travail.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

J'adresse mes sincères remerciements :

- ❖ Au Directeur du CESAG, au Chef de département Banque Finance Comptabilité Contrôle et Audit (CESAG BF-CCA), et à tout le corps administratif et professoral du CESAG pour la formation de qualité qu'ils se sont évertués à nous donner tout au long de notre cycle.
- ❖ A mon directeur de mémoire Monsieur Abdoulaye FALL, Directeur Audit Interne et Evaluation des Opérations – BIDC, pour les conseils et le temps qu'il m'a accordé pour la réalisation de ce rapport.
- ❖ A Monsieur Souleymane SERE Expert – Comptable, Commissaire aux Comptes, pour m'avoir accepté dans son cabinet pour effectuer cette mission à la Direction Générale des Douanes togolaises.
- ❖ Au Directeur Général de la DGD Togo, pour m'avoir accepté au sein de son administration.
- ❖ Et enfin à tout le personnel de l'IGF et de la Direction Générale de la Douane, en particulier l'IGS pour l'accueil dans un climat chaleureux.

LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS

BCEAO :	Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest
CCSA :	Certification in Control Self-Assessment
CEDEAO :	Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest
CFSA :	Certified Financial Services Auditor
CESAG :	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CGAP :	Certified Government Auditing Professional
CIA :	Certified Internal Auditor
CIGM :	Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères
COSO :	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DCCS :	Direction Centrale du Contrôle des Services
DGD :	Direction Générale des Douanes togolaises
FRAP :	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
IFACI :	Institut Français de l'Audit et du Contrôle internes
IGF :	Inspection Générale des Finances
IGS :	Inspection Générale des Services
IGSA :	Inspection Générale des Services Actifs
IGSS :	Inspection Générale des Services Sédentaires
IIA :	The Institute of Internal Auditors
ISO :	International Standing Organization
LSF :	Loi de Sécurité Financière
LTCM :	Long Term Capital Management
MEF :	Ministère de l'Economie et des Finances
MPA :	Modalité Pratique d'Application
NMO :	Normes de Mise en Œuvre
OMC :	Organisation Mondiale du Commerce
PwC :	PricewaterhouseCoopers
QCI :	Questionnaire de Contrôle Interne
QPC :	Questionnaire de prise de connaissance
SCAPE :	Stratégie de Croissance Accélérée de la Promotion de l'Emploi
SEC :	Securities and Exchange Commission
TFFA :	Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Figure 1 : les niveaux de rattachement d'un service d'audit interne.....	19
Figure 2 : schéma détaillé de la conduite d'une mission d'audit interne	32
Figure 3 : raisons invoquées pour ne pas effectuer un examen externe.....	37
Figure 4: modèle d'analyse.....	48
Figure 5: respect global des normes.....	89
Tableau 1 : Proposition d'un référentiel d'évaluation d'un service d'audit interne (indicateurs quantitatifs).....	43
Tableau 2 : Proposition d'un référentiel d'évaluation d'un service d'audit interne (indicateurs qualitatifs).....	45
Tableau 3 : Plan d'action de mise en œuvre des recommandations.....	73
Tableau 4: évaluation de l'audit interne de la DGD sur la base d'indicateurs/critères de performance.....	76
Tableau 5: synthèse des forces et des faiblesses	85
Tableau 6: plan de mise en œuvre des recommandations	92

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : guide d'évaluation de l'audit interne de la DGD.....	98
Annexe 2 : organigramme de la Direction Générale des Douanes togolaises selon le décret n°97-104/1997 en septembre 2013.....	101
Annexe 3 : évaluation du Risque lié à la culture éthique de l'entité (gouvernance)	103
Annexe 4 : évaluation du Risque lié au niveau de pression pesant sur l'entité et ses dirigeants	103
Annexe 5 : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP).....	104
Annexe 6 : structure d'une Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP)	105
Annexe 7 : fiche de prise de connaissance	106
Annexe 8 : Services et interlocuteurs rencontrés	107
Annexe 9 : liste des documents consultés	107
Annexe 10 : exemplaire de rapport d'orientation.....	108
Annexe 11 : liste des rapports de l'IGS	108
Annexe 12: PV d'entretien 1.....	109
Annexe 13: PV d'entretien 2.....	110

TABLE DES MATIERES

<i>DEDICACE</i>	<i>i</i>
<i>REMERCIEMENTS</i>	<i>ii</i>
<i>LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS</i>	<i>iii</i>
<i>LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES</i>	<i>iv</i>
<i>LISTE DES ANNEXES</i>	<i>v</i>
<i>TABLE DES MATIERES</i>	<i>vi</i>
<i>INTRODUCTION GENERALE</i>	1
<i>PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE</i>	8
<i>Introduction de la première partie</i>	9
CHAPITRE 1 : ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE	10
1.1. Définition de l'audit interne	10
1.2. Mission et objectif de l'audit interne	11
1.2.1 Les missions de l'audit interne.....	11
1.2.1.1 Les missions liées aux différentes activités de l'audit interne.....	11
1.2.1.2 Les missions liées au champ d'application de l'audit.....	12
1.2.1.3 Les missions liées au caractère universel du contrôle interne	13
1.2.2 Les objectifs de l'audit interne	14
1.3. Organisation du service d'audit interne	14
1.3.1 Les critères d'organisation.....	14
1.3.2 L'organisation interne du service d'audit interne.....	15
1.3.3 Rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne.....	16
1.3.3.1 Le rattachement à la direction générale	16
1.3.3.2 Le rattachement au comité d'audit.....	17
1.3.3.3 Le rattachement à une direction opérationnelle	18
1.4. Fonctionnement de l'audit interne	19
1.4.1 Les normes régissant la profession d'audit interne	19
1.4.1.1 Le Code de déontologie.....	20
1.4.1.2 Les normes de qualification et normes de mise en œuvre associées.....	21
1.4.1.3 Normes de fonctionnement.....	23
1.4.2 Conduite d'une mission d'audit interne	25
1.4.2.1 La phase de préparation.....	26
1.4.2.2 Phase de réalisation (accomplissement de la mission IIA 2300 à IIA 2330).....	29
1.4.2.3 Phase de conclusion.....	31
Conclusion	33

CHAPITRE 2 : EVALUATION EXTERNE DE L'AUDIT INTERNE.....	34
2.1 Notion d'évaluation	34
2.1.1 Définition	34
2.1.2 Les différents types d'évaluations de l'audit interne.....	35
2.1.2.1 L'évaluation interne.....	35
2.1.2.2 L'évaluation externe.....	35
2.2 Les problèmes liés à la réalisation d'une évaluation externe.....	36
2.3 Objectifs et différentes approches de l'évaluation externe de l'audit interne.....	37
2.3.1 Les objectifs	37
2.3.2 Les différentes méthodes utilisées pour faire une évaluation externe de l'audit interne	38
2.3.2.1 Le quality assessment	38
2.3.2.2 La peer review	38
2.3.2.3 L'auto-évaluation avec validation externe.....	39
2.3.2.4 La certification.....	40
2.4 Les indicateurs d'évaluation du service d'audit interne	40
2.4.1 Notion d'indicateurs	41
2.4.2 Les différentes catégories d'indicateurs.....	41
2.4.2.1 Les indicateurs d'activités.....	41
2.4.2.2 Les indicateurs de qualités.....	42
2.4.2.3 Les indicateurs de coûts.....	42
Conclusion	45
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE D'ETUDE	46
3.1 Modèle d'analyse.....	46
3.1.1 Variables du modèle d'analyse.....	46
3.1.2 Justification du modèle d'analyse	48
3.2 Méthodes de collecte et d'analyse de données	49
3.2.1 Méthodes de collecte de données	49
3.2.2 Méthode d'analyse des données.....	51
Conclusion	51
Conclusion de la première partie.....	52
DEUXIEME PARTIE: CADRE PRATIQUE	53
Introduction de la deuxième partie	54
CHAPITRE 4 : PRESENTATION GENERALE DE LA DIRECTION GENERALE DES DOUANES TOGOLAISES (DGD).....	55
4.1 Historique.....	55
4.2 Missions et objectif	56
4.2.1 Les missions de la DGD.....	56
4.2.1.1 Les missions fiscales	56
4.2.1.2 Les missions de soutien à la compétitivité des entreprises	56
4.2.1.3 Les missions sécuritaires	57

4.2.2	Objectifs	58
4.3	Structure organisationnelle	59
4.3.1	La direction générale.....	59
4.3.2	La direction des affaires administratives et de la formation.....	60
4.3.3	La direction de la législation, du tarif, des régimes économiques et des relations internationales..	60
4.3.4	La direction de l'informatique, des statistiques douanières, de la comptabilité et du budget.....	61
4.3.5	La direction du contentieux, des enquêtes douanières et de la valeur	61
4.3.6	La direction du contrôle des services.	62
4.3.7	Les directions régionales.....	62
4.4	Présentation de la direction centrale du contrôle des services.....	63
4.4.1	Les missions	63
4.4.2	Positionnement de l'audit –inspection.....	63
Conclusion		63
CHAPITRE 5 : PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA DIRECTION GENERALE DES DOUANES TOGOLAISES.....		64
5.1	Motivation de la création et organisation du service d'audit interne	64
5.1.1	Les motivations de la création du service d'Audit Interne.....	64
5.1.2	L'organisation du service« Audit Interne»	64
5.2	Le fonctionnement du service « Audit Interne »	65
5.2.1	Les différentes missions du service « Audit Interne ».....	65
5.2.1.1	Missions programmées.....	65
5.2.1.2	Missions non programmées.....	66
5.2.1.3	Missions d'assistance et de conseil.....	66
5.2.2	Modalité des interventions	66
5.2.3	Traitement des rapports.....	67
5.2.4	Indépendance, code de déontologie et formations des membres de l'IGS	67
5.2.4.1	Indépendance.....	67
5.2.4.2	Code de déontologie.....	67
5.2.4.3	La gestion de la formation.....	68
5.2.5	Modes et technique d'intervention	68
5.3	Conduite d'une mission d'audit interne à la DGD	68
5.3.1	La phase d'étude.....	69
5.3.1.1	L'ordre de mission.....	69
5.3.1.2	Planification de la mission.....	69
5.3.1.3	La prise de connaissance	69
5.3.1.4	Analyse et discernement des risques : élaboration du Tableau des forces et des Faiblesses apparentes (TFFA).	70
5.3.2	Phase de vérification/réalisation.....	70
5.3.2.1	La réunion d'ouverture	70
5.3.2.2	Finalisation du tableau des risques(TFFA).....	71
5.3.2.3	Préparations de l'élaboration du programme de vérification.....	71
5.3.2.4	Conception des procédures de contrôle/audit et finalisation du programme de vérification. .	71
5.3.3	Phase de conclusion	72
5.3.3.1	Rédaction et transmission du projet de rapport	72
5.3.3.2	Elaboration et diffusion du rapport final	72

5.3.4	Le Projet de plan d'action	73
5.3.5	Le suivi de la mise en œuvre du plan d'action	74
5.3.5.1	Les objectifs de la phase de mise en œuvre	74
5.3.5.2	Les événements déclencheurs de la phase de suivi de la mise en œuvre	74
Conclusion		74
CHAPITRE 6 : REVUE D'ASSURANCE QUALITE INDEPENDANTE DE L'AUDIT INTERNE CONFORMEMENT AUX NORMES IIA		75
6.1	Présentation et analyse des résultats.....	75
6.1.1	Missions, pouvoirs et responsabilités (normes de qualification 1000).....	79
6.1.1.1	Indépendance et objectivités (normes 1100)	79
6.1.1.2	Compétence et conscience professionnelle (norme 1200).....	80
6.1.1.3	Programme d'assurance et d'amélioration qualité (norme 1300).....	80
6.1.2	Gestion de l'audit interne (normes de fonctionnement 2000)	80
6.1.2.1	Nature du travail – évaluation des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle (norme 2100).....	82
6.1.2.2	Planification de la mission – plan de mission avec objectifs et champ d'intervention (norme 2200)	82
6.1.2.3	Accomplissement de la mission (norme 2300).....	83
6.1.2.4	Communication des résultats (norme 2400)	83
6.1.2.5	Surveillance des actions de progrès (norme 2500)	84
6.1.2.6	Acceptation des risques par la Direction générale (normes 2600).....	84
6.1.3	Synthèse des résultats	85
6.1.3.1	Conformité et de non-conformité par rapport aux normes IIA	85
6.1.4	Situation globale de l'audit interne par rapport aux normes professionnelles	88
6.2	Recommandations	89
Conclusion		93
Conclusion de la deuxième partie.....		94
CONCLUSION GENERALE.....		95
ANNEXES		97
BIBLIOGRAPHIE		111

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le plein fouet de la récession économique que subissaient les entreprises ainsi que les scandales financiers observés ces dernières années ont obligé les dirigeants d'entreprise à passer au peigne fin des différents comptes. Au nombre de ces scandales, nous pouvons citer :

- la Long Term Capital Management (LTCM en 1998) qui a pris des risques inconsidérés en misant sur des sommes de l'ordre du Produit Intérieur Brut (PIB) français.
- Enron (2001) qui masquait via des opérations comptables ses spéculations sur le marché de l'électricité.
- L'affaire Kerviel début 2008 ou comment transformer sa banque (la Société Générale) en casino géant.
- Lehman Brothers (2008) qui a fait faillite à cause de la crise des subprimes.
- L'affaire Madoff (2009) avec sa chaîne de ponzi.

En réponse à ces scandales, plusieurs solutions ont été élaborées afin de repositionner et de maintenir une économie mondiale stable.

En 2002, l'on a assisté à la loi Sarbanes-Oxley (the Sarbanes-Oxley Act ou SOX act) promulguée par le congrès américain. Cette loi oblige les sociétés faisant appel à l'épargne publique à évaluer leur contrôle interne et à en publier leurs conclusions dans les états demandés par la SEC (Securities and Exchange Commission). En plus de celle-ci, ont été publiés des codes de bonne gouvernance et de référentiels de contrôle interne dans différents pays.

Du côté des entreprises, plusieurs changements ont eu lieu. En effet, organismes indépendants ayant pour mission la certification des comptes, bilans et états financiers, les cabinets d'audit externe ont vu leur responsabilité se réduire. Ils effectuaient des tâches préparatoires comme inventaires de toute nature, analyses de comptes, sondages divers et variés, qui sont désormais assumées par du personnel de l'entreprise.

Ainsi apparaissent des « auditeurs » puisqu'ils effectuaient des travaux d'audit, au sens où on l'entendait alors, mais « internes » puisque membres à part entière des entreprises. Ils participaient aux travaux courants des auditeurs externes sans toutefois en établir les synthèses et les conclusions.

L'audit interne à cet effet, a évolué progressivement jusqu'à un stade de fonction universelle à toute les entreprises. Il a pour but de déterminer si :

- les informations financières et les données d'exploitation sont exactes et fiables ;
- les risques d'exploitation de l'institution sont identifiés et réduits au minimum ;
- les réglementations externes ainsi que les politiques et procédures internes sont respectées ;
- des critères d'exploitation satisfaisants sont remplis ;
- les ressources sont utilisées de manière efficace et économique ;
- les objectifs de l'institution sont effectivement atteints.

Ces contrôles ont tous pour objectif d'aider les membres de l'institution à remplir efficacement leurs fonctions. Dans le secteur public, cette fonction se fait ressentir de façon efficace ces derniers temps.

En Europe par exemple, plus précisément en France, l'audit interne de chaque ministère est désormais compétent pour l'ensemble des risques liés à la gestion des politiques publiques. Cette compétence universelle constitue une nouveauté dans le secteur public. Les missions ministérielles d'audit interne ont en effet d'abord été créées, non seulement dans une perspective d'amélioration du contrôle interne, mais aussi pour s'adapter à la certification des comptes de l'Etat. Par ailleurs, l'approche par les risques et l'utilisation de l'audit interne constitueront bientôt, une des composantes-clefs pour les prochaines missions de certification dans les établissements hospitaliers de la France.

En Afrique, le renforcement de la fonction d'audit interne s'observe aujourd'hui à travers l'aide de la Banque Mondiale avec son appui financier et technique par le biais du projet « secteur financier et gouvernance ». L'objectif poursuivi par la Banque Mondiale est le renforcement des organes de contrôle interne dans l'élaboration d'un plan stratégique d'audit basé sur une analyse des risques des ministères. Elle intervient également dans la conduite d'une mission d'audit-pilote à forte valeur ajoutée en exécution de ce plan stratégique et en conformité avec les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

Au Togo, plusieurs actions ont été mises en place pour accompagner cette amélioration de la fonction d'audit interne dans le secteur public. En effet, le gouvernement du Togo a affirmé sa ferme volonté de promouvoir un développement harmonieux et durable dans le cadre de l'élaboration de la Stratégie de Croissance Accélérée de la Promotion de l'Emploi (SCAPE). Depuis plusieurs années, différentes actions ont été entreprises en vue d'améliorer la bonne gouvernance et de renforcer le système de gestion des finances publiques togolaises.

Les chantiers des réformes en cours aujourd'hui au Togo capitalisent ainsi les acquis des expériences passées, les exigences de toutes les parties prenantes (citoyens, élus ...). Ils reflètent les prescriptions de la directive N° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant loi de finances au sein des Etats de la sous région. Les défis de ces réformes sont très importants au regard des changements profonds dans le processus de planification, de budgétisation, d'exécution, de compte rendu, de contrôle et de suivi-évaluation.

Dans un tel contexte, une évaluation externe de la fonction d'audit interne dans le secteur public apparaît comme la clé de voute d'une saine gouvernance publique.

Selon RENARD (2002 : 117), heureux les princes qui souffrent de conseil amer.

Ce propos de Mirabeau contient la vérité qu'il ne suffit pas d'auditer les autres, mais que pour être crédible encore faut-il accepter d'être audité soi-même. Toutes les fonctions ayant vocation à être auditées, il va de soi que celle de l'audit interne soit également audité. C'est-à-dire, être évaluée par un expert externe pour s'assurer de sa qualité.

Cependant, on constate que les objectifs assignés à la revue d'assurance qualité indépendante de la fonction d'audit interne ne sont pas atteints dans la plupart des administrations publiques. C'est le cas de la DGD Togo qui fait objet de notre étude.

Plusieurs raisons peuvent expliquer cette situation :

- cette activité n'est pas une priorité pour l'entreprise ou l'administration ;
- le service d'audit interne existe depuis moins de cinq ans et n'est donc pas encore assujetti à une revue d'assurance qualité indépendante en vertu des normes de l'IIA ;
- le processus est très coûteux ;
- les gestionnaires n'y voient que très peu de valeur ajoutée.

De ces raisons peuvent découler plusieurs conséquences qui sont :

- non optimisation des opérations du service d'audit interne pour apporter davantage, d'efficacité et d'efficience dans l'exécution de mandats;
- perte de crédibilité des missions d'audit internes ;
- le non respect de la réglementation en vigueur ;
- impossibilité de certification des travaux d'audit interne conformément aux normes IIA ;
- une mauvaise identification d'axes d'amélioration du service d'audit interne;
- accroissement des problèmes de gestion.

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

- sensibiliser les directeurs d'entreprise et d'administrations publiques sur la nécessité d'être en conformité avec la norme 1312 de l'IIA ;
- augmenter le niveau d'assurance de la direction générale et du comité d'audit dans le dispositif de contrôle interne par la mise en place, la refonte ou l'évaluation de la fonction audit interne ;
- attirer plus que jamais l'attention des auditeurs sur le respect des normes et du code de déontologie ;
- disposer d'un outil de communication interne valorisant, permettant de promouvoir l'image et la qualité de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation ;
- faire une évaluation externe de l'audit interne en procédant soit par :
 - un examen externe et indépendant;
 - un recours aux pairs;
 - une revue interne accompagnée d'une validation indépendante par rapport aux normes professionnelles IIA.

Au nombre des solutions présentées ci-dessus, la dernière sera retenue pour notre étude. Ainsi, l'évaluation externe de l'audit interne en procédant par une revue interne accompagnée d'une validation indépendante par rapport aux normes professionnelles IIA, semble opportune pour s'assurer de sa qualité.

Au regard de tout ce qui précède, notre question de recherche est la suivante :

Quel est le niveau d'assurance qualité du service d'audit interne de la DGD Togo à l'issue d'une évaluation externe (conformément aux normes professionnelles IIA)?

De cette question principale, découlent les questions spécifiques suivantes :

- Quelles sont les différentes modalités envisageables pour une évaluation externe de l'audit interne ?
- Quels sont les avantages et les inconvénients de chacune de ces différentes modalités ?
- Quelles sont les diligences nécessaires pour effectuer une revue d'assurance qualité indépendante ?
- Quel est l'impact de l'évaluation externe de l'audit interne sur les activités de l'entreprise ou d'une administration publique ?

Nous allons tenter d'apporter des réponses à ces différentes questions grâce à une étude sur le thème : « **Evaluation externe de l'audit interne (conformément aux normes professionnelles IIA) : cas de la Direction Générale des Douanes togolaises** ».

L'objectif principal de cette étude sera de faire une revue d'assurance qualité indépendante grâce à une évaluation externe de l'audit interne (conformément aux normes IIA).

Cela donne lieu à plusieurs objectifs spécifiques, à savoir :

- évaluer les critères de performance de l'audit interne grâce à la revue d'assurance qualité indépendante ;
- définir les outils et moyens nécessaires à l'évaluation externe de l'audit interne ;
- définir la démarche à adopter pour faire une évaluation externe de l'audit interne ;
- faire des recommandations ;
- apporter de la valeur ajoutée à l'entreprise.

Dans ce mémoire, nous parlerons de l'organisation et le fonctionnement du service d'audit interne de la Direction Générale des Douanes du Togo. Nous procéderons également à une évaluation externe de l'audit interne grâce à une revue interne accompagnée d'une validation indépendante par rapport aux normes professionnelles IIA.

Au regard des objectifs suscités, cette étude présente un intérêt de deux ordres :

- fournir à la Direction Générale des Douanes togolaises (DGD), les éléments nécessaires pour connaître le niveau de qualité du service d'audit interne et d'apprécier la valeur ajoutée apportée par ses missions antérieures.
Cette étude permettrait également aux acteurs de la Direction Générale des Douanes de percevoir le service d'audit comme une fonction susceptible d'améliorer la rentabilité des différentes directions régionales, des postes et brigades.
- Pour nous mêmes, ce serait l'occasion de mettre en pratique nos connaissances. Ensuite, de déceler les différences fondamentales entre théorie et pratique dans le cadre d'une administration publique. Et enfin, d'approfondir nos connaissances sur le métier de l'audit interne.

Le présent travail s'articule autour de deux grandes parties :

La première partie sera consacrée au cadre théorique c'est-à-dire l'audit interne et les éléments de son évaluation externe. Elle nous permettra de ressortir les concepts

fondamentaux pour nous familiariser aux expressions relevant de notre thème et de définir un modèle d'analyse.

La seconde partie nous permettra de présenter la Direction Générale des Douanes du Togo d'une part, et la pratique de l'audit interne au sein de cette structure d'autre part. Ensuite, une évaluation externe de son audit interne en suivant la modalité : auto-évaluation avec validation externe conformément aux normes IIA que nous aurons à développer dans la revue de littérature de la première partie . Enfin, des recommandations seront formulées à chaque observation, suivies de leur plan de mise en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction de la première partie

Les ministères, organismes privés ou publics et plusieurs entreprises africaines sont confrontés depuis plusieurs années, à des problèmes de gestion et d'une méthodologie de contrôle efficace adaptée aux risques. L'audit interne ainsi mis en place doit impérativement disposer d'un soutien hiérarchique sans faille. En effet, la confiance hiérarchique reste un préalable essentiel pour faire accepter, par la suite, l'approche d'audit interne par les équipes de travail et la valoriser, lui donner un sens pour une réelle exploitation des résultats.

Dans cette première partie de notre étude, il sera essentiellement question de procéder à l'analyse critique des notions clés autour desquelles s'articule le thème du mémoire. Il s'agit de l'audit interne, la revue d'assurance qualité, les normes et l'évaluation externe. Elle apportera une lumière pour une meilleure compréhension de ce thème. Le premier chapitre de cette revue de la littérature sera consacré à l'organisation et le fonctionnement de l'audit interne, le second portera sur l'évaluation externe de l'audit interne et enfin le troisième consistera à présenter la méthodologie de l'étude.

CHAPITRE 1 : ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE

L'audit interne, du point de vue vocabulaire, trouve sa signification à travers deux mots : Audit, qui vient du latin « audire » qui signifie écouter, entendre et Interne qui montre qu'il se réalise au sein d'une entité . Par ces deux mots, on comprend qu'il est exercé par un personnel de l'entreprise et nécessite une réelle écoute dans sa pratique.

Ce chapitre sera consacré à la présentation des concepts de cette activité à travers les différentes définitions, sa position par rapport à d'autres fonctions très proches. Ensuite ses objectifs et missions, son rattachement hiérarchique, et enfin les normes qui régissent sa pratique professionnelle ainsi que sa démarche de fonctionnement.

1.1. Définition de l'audit interne

La définition de l'audit interne a été traduite de l'anglais en français et approuvée par le conseil d'administration de l'IFACI le 21 mars 2000: « L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (IFACI, 2013 :15).

De la définition de l'audit interne, se dégagent plusieurs expressions clés :

- **activité indépendante** : c'est la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités notamment l'indépendance de l'audit interne de toute autre direction ou service ;
- **activité objective** : l'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux, menés sans compromis. L'objectivité n'implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes ;
- **activité d'assurance** : il s'agit d'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle ;

- **l'audit interne contribue à créer de la valeur ajoutée** : le service d'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente.

1.2. Mission et objectif de l'audit interne

Dans cette section, nous aborderons les missions et les objectifs assignés à la fonction d'audit interne.

1.2.1 Les missions de l'audit interne

Il s'agit de la raison d'être de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation. Selon IFACI (2001 :13), les missions d'audit interne consistent à apporter du conseil, à favoriser la compréhension, à faciliter le changement et à promouvoir l'amélioration permanente en donnant une assurance sur le management des risques.

Généralement, les missions de la fonction d'audit interne dépendent de l'activité à réaliser, du périmètre d'audit et du caractère universel du contrôle interne.

1.2.1.1. Les missions liées aux différentes activités de l'audit interne.

Les normes IIA nous permettent de distinguer deux types d'activité qui sont : l'activité de conseil représentant les missions de conseil et celle d'assurance représentant les missions d'assurance.

Dans le cadre des missions d'assurance, l'auditeur interne procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur une entité, une opération, une fonction, un processus, un système ou tout autre sujet. Il détermine la nature et l'étendue des missions d'assurance.

Concernant les missions de conseil, elles sont généralement entreprises à la demande d'un client. Ainsi, leur nature et leur étendue font l'objet d'un accord avec ce dernier. Elles comportent généralement deux intervenants: la personne ou le groupe qui fournit les conseils, en l'occurrence l'auditeur interne, et la personne ou le groupe donneur d'ordre auquel ils sont destinés.

1.2.1.2. Les missions liées au champ d'application de l'audit

L'audit interne couvre aujourd'hui, une diversité de disciplines au point qu'une définition du périmètre s'avère nécessaire pour déterminer la mission correspondante.

Selon BERTIN (2007 :21), faire une mission d'audit interne revient à définir les missions comme audit opérationnel, audit financier et enfin l'audit de la stratégie.

La mission d'audit opérationnel est plus tournée vers l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place. Il s'agit d'un examen systématique des activités ou des processus d'une entité en vue d'évaluer l'organisation et ses réalisations. Cet examen permet également d'identifier les pratiques jugées non économiques, improductives et inefficaces, enfin de proposer des solutions d'amélioration et de s'assurer éventuellement de leur suivi.

La mission d'audit financier quant à elle, est orientée sur la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers. Pour cela, l'auditeur interne doit en collaboration avec l'auditeur externe, vérifier que les procédures de contrôle interne comptables sont fiables.

A ces deux premières missions, s'ajoute une mission d'audit de la stratégie. Il sera ici question pour l'auditeur, d'identifier les risques associés aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'organisation. Cette occasion lui permettra d'évaluer la conformité ou la cohérence d'ensemble entre ce qui avait été projeté et ce qui est fait dans le but d'apprécier la performance des réalisations.

RENARD (2010:58), quant à lui, associe quatre missions liées à la fonction d'audit interne : L'audit de conformité ou de régularité, l'audit d'efficacité, l'audit de management et enfin l'audit de la stratégie déjà abordé plus haut.

Au niveau de l'audit de conformité, la mission de l'auditeur interne consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptifs des postes, organigramme, système d'information... en bref, il va comparer la règle à la réalité. Etant devenu, un spécialiste de diagnostic, l'auditeur émet une opinion non seulement sur la bonne application des règles mais également sur leur qualité : c'est à ce niveau que l'on parle **d'audit d'efficacité**. En effet, ce dernier consiste à s'assurer que les dispositifs mis en place pour maîtriser la fonction

sécurité ainsi que toutes les autres fonctions sont adéquates, efficaces et qu'il n'y a pas lieu de les modifier, d'en supprimer certains ou d'en ajouter d'autres.

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

En fin, **l'audit de stratégie consiste** à s'assurer de la cohérence des fonctions de l'entreprise entre elles, il permet également d'évaluer la finalité d'une décision afférente à chaque fonction.

1.2.1.3. Les missions liées au caractère universel du contrôle interne

Selon BERNARD & al. (2013 : 23), le terme Contrôle Interne est la traduction littérale de l'expression anglo-saxonne : « Internal Control » dans lequel le verbe « to control » signifie conserver la maîtrise de la situation alors qu'en français le mot « contrôle » est davantage compris comme le fait d'exercer une action de surveillance sur quelque chose pour l'évaluer.

Qu'il s'agisse d'un audit d'assurance, de conseil, opérationnel, financier, stratégique, de conformité, d'efficacité ou de management, il faut au préalable une approche par les risques c'est-à-dire, une évaluation du contrôle interne. Ainsi, l'audit interne est une fonction qui a pour mission principale l'évaluation du niveau du contrôle interne dans l'organisation. A cet effet, d'autres types de missions peuvent être également cités du point de vue de divers auteurs.

Pour BARBIER (1999 :35), le rôle de l'audit interne se décline par rapport au contrôle interne, il est donc de détecter les points faibles de la chaîne d'excellence déjà définie, excellence garantie par la cohérence interne de chacun des maillons qui la constituent.

La mission générale de l'audit interne consiste donc à vérifier si les objectifs de contrôle interne sont atteints. Le référentiel du Coso 2 distingue trois types d'objectifs de contrôle interne à savoir :

- les objectifs opérationnels (réalisation et optimisation des opérations);
- les objectifs de fiabilité des informations financières ;
- les objectifs de conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

1.2.2 Les objectifs de l'audit interne

L'auditeur interne travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées en fonction du risque et qui l'occupent avec la même intensité quelle que soit la période. Ainsi, les objectifs qui lui sont assignés doivent être clairement exprimés par un document approuvé par l'organe exécutif et le comité d'audit et parfaitement perçus par l'ensemble de l'organisation.

Selon SARDI (2002: 82), l'audit interne, composante du système de contrôle interne a quatre objectifs essentiels :

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

Quant à GERBIER (1996: 25), et GILLET-GOINARD & SENO (2000 :80), ils estiment que son objectif est d'assister les dirigeants de l'entreprise, afin de leur permettre d'exercer efficacement leurs responsabilités. Cela dans le but de vérifier que l'organisation en place s'assure de la réalisation des performances prévues et de l'atteinte des objectifs visés.

Ainsi, l'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour l'améliorer

1.3. Organisation du service d'audit interne

L'organisation du service d'audit interne varie selon les entreprises. Nous allons aborder dans cette section, les critères d'organisation ainsi que l'organisation interne même du service d'audit interne et enfin, le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne.

1.3.1. Les critères d'organisation

Selon RENARD (2010 :376), les critères d'organisation sont au nombre de deux. Nous avons la dimension de l'organisation et le choix entre un audit centralisé et décentralisé.

- **La dimension de l'organisation**

Elle a une grande influence sur la taille de l'équipe d'audit.

« Il est évident que l'audit interne d'une PME n'est pas organisé de la même façon que l'audit interne d'un grand groupe international, et pour cette simple raison qu'il n'a pas la même dimension : d'une à trois personnes dans le premier cas, de vingt à cent dans le second cas » (RENARD, 2010 :376).

- **Audit centralisé et décentralisé**

Afin de rendre une mission d'audit interne efficace, l'entreprise a le choix entre une organisation centralisée et une décentralisée.

- ✓ **Audit centralisé**

L'audit centralisé consiste à avoir tous les auditeurs internes au siège social. Ce qui permet une cohérence dans l'action et dans les objectifs des auditeurs.

Selon BERTIN (2007 :29), les auditeurs chargés de mener les investigations sont organisés par métier ou par compétence, ou par domaine ou filiale.

- ✓ **Audit décentralisé**

Pour RENARD (2010 :376), l'audit décentralisé revient à constituer autant d'équipes d'audit interne que d'unités d'autonomes d'une certaine importance.

L'audit décentralisé est plus proche du terrain et permet de mieux analyser les forces et les faiblesses de chaque filiale.

1.3.2 L'organisation interne du service d'audit interne

Selon LEMANT (1995 : 109), l'organisation d'un service d'audit interne sera variable selon les entreprises ; cependant, le schéma classique sera constitué d'un responsable, d'un ou plusieurs chefs de mission et d'auditeurs.

Les services d'audit interne ne comportent en général que deux niveaux hiérarchiques lorsque leur effectif va jusqu'à cinq personnes, mais au-delà de ce seuil jusqu'à vingt personnes, il y a

trois niveaux. Notons aussi qu'on peut aller à quatre niveaux hiérarchiques lorsque le service comprend plus de vingt personnes.

S'agissant des rôles et des postes, ils sont fonction de la taille du service d'audit interne. Nous aurons dans l'ordre décroissant un chef de mission et des auditeurs en ce qui concerne les deux niveaux hiérarchiques. Ensuite un responsable de l'audit interne, un chef de mission et des auditeurs pour trois niveaux hiérarchiques. Enfin pour quatre niveaux, un directeur du service, un superviseur, un chef mission et des auditeurs.

Selon LEMANT (1995 :111), le chef de mission est responsable du succès de la mission vis-à-vis du service d'audit interne et des audités.

1.3.3 Rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne

Le positionnement de l'audit interne dans l'organisation est un facteur capital pour la réussite d'une mission d'audit interne. Ce positionnement hiérarchique est prévu par la norme 1110 de l'IIA.

Selon LEMANT (1999: 12), le succès de la mission de l'Audit interne dépend en majeure partie de son rattachement soit à la direction générale, à la direction administrative et financière ou à toute autre direction.

Pour SCHICK (2007 : 26), l'audit interne doit être rattaché à une personne ou instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigations, la liberté de son opinion et la considération adéquate de ses recommandations.

1.3.3.1 Le rattachement à la direction générale

Cette position favorise une certaine indépendance réelle de l'auditeur interne et lui donne des pouvoirs d'intervention plus importants.

Selon BARBIER (1999 :80), le rattachement de l'audit appelle à un rattachement au président. Il en est ainsi dans les banques et souvent dans les entreprises, même si pour des raisons d'intendance il arrive parfois qu'il soit rattaché à un autre membre du comité d'audit.

L'intérêt d'un tel rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information, diffusée de l'audit interne vers la direction générale et dans la réactivité dans les prises de décisions (BERTIN, 2007 :33).

Un tel rattachement permet aux auditeurs d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la direction et tous les échelons hiérarchiques.

Selon SCHICK et LEMANT (2001 : 207), le rattachement de l'audit interne à la Direction Générale, permet d'éviter toute pression, censure, ou simple atténuation en faveur de tel ou tel acteur de l'entreprise.

Pour DUMAS (1999 : 147), il est dit que le niveau élevé de rattachement recouvre la possibilité pour les auditeurs internes d'être au cœur de la stratégie et des objectifs de la direction générale. Ils peuvent ainsi être davantage considérés comme des experts, des consultants ou conseillers que comme des censeurs et des troubles-têtes par leurs partenaires dans l'entreprise.

Ce rattachement hiérarchique engendre des inconvénients. En effet, l'auditeur interne avec cette position, sera considéré comme un gendarme de la direction. ce qui ne rend pas bien compte de son rôle véritable dans le processus de management des risques, de production et d'élaboration de l'information financière et non financière.

Par ailleurs, un tel rattachement, dans le cadre des groupes internationaux peut, si le dirigeant est opportuniste, priver les membres du conseil d'administration d'informations sur la gestion des filiales.

1.3.3.2 Le rattachement au comité d'audit

Ce positionnement s'observe beaucoup dans les groupes anglo-saxons qui soutiennent que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction.

Selon l'IFACI (2000 : 07), le comité d'audit est un organe de contrôle du Conseil d'administration qui est généralement composé d'administrateurs indépendants.

Le comité d'audit du conseil d'administration et les auditeurs internes sont interdépendants et sont mutuellement accessibles. Les auditeurs internes fournissent des opinions, des informations, et un support au comité d'audit tandis que le comité d'audit offre validation et surveillance aux auditeurs internes.

Il faut reconnaître que les comités d'audit et les auditeurs internes ont des objectifs conjoints. De solides liens relationnels sont essentiels pour que chacun puisse remplir ses responsabilités vis-à-vis de la haute direction, du conseil d'administration, des actionnaires et des autres parties prenantes.

Plusieurs auteurs ont également soutenu cette position qui permet de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre les dirigeants et les représentants des actionnaires.

Pour BERTIN (2007 : 33), ce rattachement serait de nature à apaiser les tensions qui auraient pu apparaître entre l'auditeur interne et le dirigeant, dans une relation d'agence pure, et instaurer un climat de confiance entre les différents acteurs de la gouvernance.

1.3.3.3 Le rattachement à une direction opérationnelle

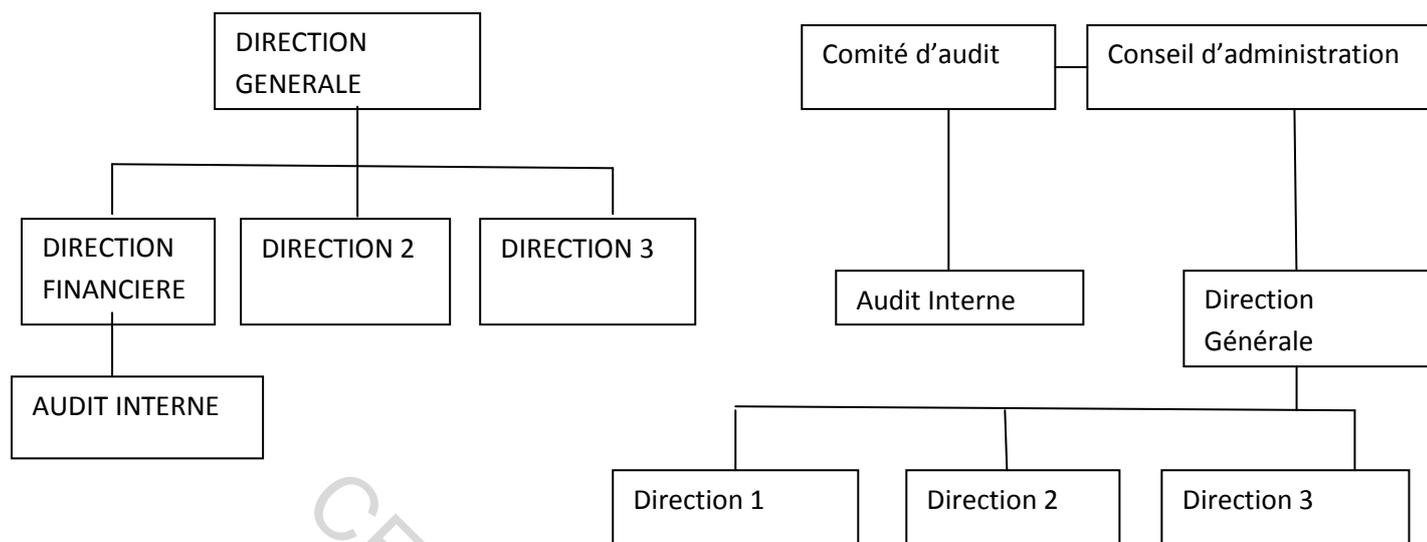
Ce dernier s'observe lorsque le service d'audit interne se place à un niveau moins élevé. Généralement, il se rattache dans ce cas, à la direction administrative & financière. Cette position engendre également des atouts et des inconvénients. En effet, le rattachement à une direction opérationnelle, consiste à situer l'audit interne à un niveau moins élevé que les directions opérationnelles. Cela pourrait nuire à l'efficacité de ce service mais présente l'avantage d'un meilleur suivi technique du département ou du service audit.

Selon BARBIER (1999 :80), un rattachement à un directeur financier serait possible dans les conditions suivantes :

- le directeur financier doit participer à la conduite de la stratégie de l'entreprise;
- dispose d'une bonne vision de la fonction d'audit interne ;
- disponibilité nécessaire pour en assurer le pilotage.

De tout ce qui précède, l'essentiel à retenir sur la notion de rattachement d'un service d'audit interne est que l'auditeur interne doit être indépendant. Ainsi, pour avoir accès à toutes les fonctions dans l'accomplissement de ses missions, il doit être rattaché à une personne possédant suffisamment de compétence et d'autorité dans l'organisation. La figure ci-dessous montre deux niveaux de rattachement proposés par RENARD (2002 : 355-356) et BRAOITTA (1999 : 222). Le premier niveau concerne le rattachement à la Direction financière et le second au comité d'audit.

Figure 1 : les niveaux de rattachement d'un service d'audit interne



Source : Adaptation de RENARD (2002 : 355-356) ; BRAOITTA (1999 : 222)

1.4. Fonctionnement de l'audit interne

Dans cette section, il sera question des normes qui registrent le fonctionnement de l'audit interne ainsi que de sa conduite de mission.

1.4.1 Les normes régissant la profession d'audit interne

Comme toute fonction, l'audit interne est doté d'un référentiel qui permet aux auditeurs internes de s'acquitter de leurs responsabilités. En effet, c'est en 1941 qu'une organisation internationale a été mise en place aux Etats-Unis : « The Institute of Internal Auditors » (IIA).

Selon RENARD (2010 : 108), l'IIA a mis en place un document constitué de cinq (5) parties : le code de déontologie ; les normes de qualification (série 1000) ; les normes de fonctionnement (série 2000) ; les normes de mise en œuvre (série 1000 ou 2000 assortie d'une lettre) et enfin, les Modalités Pratiques d'Application (MPA).

Ces normes ont pour objectif de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne. Elles fournissent également un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée.

Pour LEJEUNE et EMMERICH (2007 : 28), les normes professionnelles ont pour finalité première de compléter ou de préciser la mise en œuvre sur le plan pratique, des dispositions générales issues de la loi ou du règlement. Elles sont donc destinées à permettre aux professionnels d'apprécier concrètement la nature et l'étendue des diligences qu'ils doivent mettre en œuvre dans une situation donnée.

1.4.1.1 Le Code de déontologie

Le code de déontologie permet de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. Toute violation de celui-ci par ses parties prenantes, fera l'objet d'une évaluation et sera traitée en accord avec les statuts de l'institut et ses directives administratives.

Selon ROUFF (2002 :158), le code de déontologie est un ensemble de principes et de devoirs régissant une profession.

De façon générale, le code de déontologie de l'audit interne regroupe la définition de la fonction comme énoncée plus haut, le champ d'application et les principes fondamentaux. Concernant le champ d'application, le code de déontologie s'applique aux personnes et aux entités qui fournissent des services d'audit interne.

Quant aux principes fondamentaux, ils sont au nombre de quatre (4) composés :

- **l'intégrité** : il est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leurs jugements ;
- **l'objectivité** : les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné ;
- **la confidentialité** : les informations recueillies par les auditeurs internes doivent être utilisées avec prudence dans l'exercice de leur profession ;
- **la compétence** : les auditeurs internes ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir faire et l'expérience nécessaires.

1.4.1.2 Les normes de qualification et normes de mise en œuvre associées

Elles se composent de trois articles principaux, eux-mêmes déclinés en plusieurs articles subsidiaires et Normes de Mise en Œuvre (NMO).

Les normes de qualification indiquent l'exigence de la définition de la mission, des pouvoirs et des responsabilités, dans une charte. En effet, la charte définit les règles du jeu et les relations entre l'audit interne, sa hiérarchie et ses interlocuteurs. Elle doit largement être diffusée et commentée afin que chacun connaisse la légitimité et la place que la direction générale accorde à la fonction.

Selon LEMANT (1999 :55), la charte d'audit est le texte solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise, qui fixe les droits et les devoirs de l'audit interne, constitue sa loi fondamentale et autorise son développement.

La charte d'audit interne, plus qu'une loi, elle constitue un levier d'action particulièrement efficace. Elle est un instrument d'adhésion à l'intérieur de l'entreprise et donne une image de cohérence du système de contrôle interne.

➤ **L'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes (Norme 1100 et norme 1120)**

La capacité de l'auditeur interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités traduit ici, la notion d'indépendance.

Selon BARBIER (1999 : 42), parler de l'indépendance de l'audit interne, c'est parler de son indépendance par rapport aux structures de management du groupe et donc de sa dépendance par rapport à la direction générale. C'est également parler d'une charte qui définira les modalités d'exercice de cette indépendance et de cette dépendance.

L'indépendance permet aux auditeurs de porter des jugements sans partialité et sans préjugé, ce qui est indispensable à la bonne conduite des audits. L'objectivité ici, fait référence à une objectivité individuelle. Elle peut être définie comme une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux, menés sans le moindre compromis.

➤ **Norme 1200. Compétence et conscience professionnelle**

On retrouve ici la déclinaison de certains principes énoncés dans le code de déontologie : son respect est rappelé dans la MPA 1200-1. Il faut savoir faire pour faire. L'interprétation incite à posséder un diplôme professionnel, en particulier le CIA.

Selon IFACI (2009 : 31), les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles.

La conscience professionnelle n'implique pas l'infaillibilité. Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent.

➤ **Programme d'assurance et d'amélioration qualité (Norme 1300)**

L'auditeur interne doit respecter la norme 1310 qui prône la mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité. Les auditeurs internes étant les premiers à s'intéresser aux bonnes pratiques de gestion ne peuvent donc qu'être les premiers à faire de la qualité (HEBBAZI, 2001 : 22-24).

Ainsi, pour s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'activité d'audit interne et d'identifier toutes les opportunités d'amélioration, ce programme doit être conçu. Il renferme comme exigence, des évaluations internes et externes de l'audit interne.

Selon MOUGIN (2003 : 20), pour se distinguer des concurrents, les entreprises ont décidé de faire des efforts pour améliorer la qualité des fabrications. Cela s'est traduit par le contrôle et l'inspection des produits : première organisation qualité. Ensuite, sont apparus l'assurance qualité avec le concept du zéro défaut.

L'évaluation interne consiste en une surveillance continue de la performance de l'audit interne. Elle se fait à l'aide de revues périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne. Quant à l'évaluation externe, il doit être fait au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe d'auditeurs (ou spécialistes), indépendants et extérieurs à l'organisation.

1.4.1.3 Normes de fonctionnement

Les normes de fonctionnement traitent de la gestion efficace de l'audit interne de façon à garantir qu'il apporte une valeur ajoutée à l'organisation.

➤ La planification

La norme 2010 précise qu'il incombe au responsable de l'audit interne de développer un plan d'audit fondé sur les risques.

Selon RENARD (2010: 399), le plan d'audit approuvé par la direction détermine les moyens nécessaires du service audit interne. Il comprend les différents budgets et son adéquation avec ces budgets est un gage de réussite de la politique d'Audit Interne.

Le plan d'audit permet d'assurer une planification du travail pour respecter l'esprit de rigueur et de méthode qui caractérise l'audit interne. Il est établi à partir d'une cartographie des risques et permet ainsi de définir de façon efficace la stratégie d'audit.

Pour RENARD (2004 :397), le plan d'audit doit avoir un contenu exhaustif qui comporte tous les sujets susceptibles d'être audités. Cela nécessite une démarche étalée sur plusieurs années au cours desquelles on va successivement l'enrichir, le compléter et le mettre à jour.

Le plan d'audit interne est donc un moyen indispensable pour l'efficacité du service d'audit, car il permet la prise en compte de tous les types de risques relevés dans la cartographie des risques.

Selon RENARD (2010: 157), la cartographie des risques un véritable inventaire des risques de l'organisation, et permet d'atteindre trois objectifs :

- inventorier, évaluer et classer les risques de l'organisation ;
- informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'y adapter le management de ses activités ;
- permettre à la direction générale, et avec l'assistance du risk manager, d'élaborer une politique de risque qui va s'imposer à tous.

Lorsqu'une cartographie des risques a été établie elle constitue l'outil de mesure dont va s'emparer l'auditeur interne. Elle se révèle à la fois comme un outil scientifique pour

connaître et rendre compte de l'aléa, mais aussi pour exprimer la vulnérabilité des fonctions de l'entreprise.

➤ **Nature du travail (Norme 2100)**

Selon cette norme, l'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique.

La NMO 2110.A1 exige l'évaluation de la gouvernance des systèmes d'information. Quant à la NMO 2110.A2, elle exige l'évaluation de la gouvernance et sa cohérence avec la stratégie et les objectifs.

➤ **Planification de la mission (Norme 2200)**

La planification de la mission permet de rappeler qu'on ne part pas à l'aventure sans objectifs ni programme. La mission d'audit n'est pas une partie de chasse. Ainsi, cette norme précise que les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources allouées.

➤ **Accomplissement de la mission : norme 2300**

Les auditeurs internes doivent, conformément à cette norme, identifier analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.

A la fin de la mission, la communication des résultats s'avère nécessaire comme l'indique la norme 2400. Après cette communication, une surveillance des actions de progrès des recommandations ainsi que l'acceptation des risques par la Direction générale doivent être contrôlées par l'auditeur interne (normes 2500 et 2600).

Les normes de qualification et les normes de fonctionnement s'appliquent à tous les services d'audit. Celles de mise en œuvre précisent les normes de qualification et les normes de fonctionnement en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurance (A) ou de conseil (C).

1.4.2 Conduite d'une mission d'audit interne

Selon PIGE (2009 : 100), trois facteurs principaux expliquent l'existence d'une demande d'audit. La première raison est de s'assurer que le produit audité est conforme aux normes. La seconde raison est de vérifier que le contrôle interne est adapté et efficient. La troisième raison est d'instituer un contrôle périodique des procédures de contrôle de l'entreprise, pour s'assurer qu'elles sont adaptées à l'activité et qu'elles couvrent la totalité de la chaîne de production.

Ainsi, après l'expression de la demande d'audit, une bonne conduite de sa mission s'avère nécessaire.

Conduire une mission d'audit, c'est partir d'un référentiel logique et cohérent pour être mieux à même de détecter les faiblesses existantes dans le processus de fonctionnement réel des activités ou des opérations examinées. Cela permet à l'auditeur de poser les vrais problèmes que chaque responsable devra résoudre pour se donner le maximum de chance d'atteindre les objectifs attendus (BOUTTE, 2006 :256).

Une mission d'audit interne se découpe en périodes précises et identifiables. Plusieurs auteurs et instituts tels que LEMANT, l'IFACI et RENARD ont eu à développer dans leur livre, les différentes phases d'une mission d'Audit Interne.

Pour RENARD (2010 :213), l'auditeur interne :

- dans la première partie de sa mission, est essentiellement dans son bureau et dans son service ;
- dans la deuxième partie, est la plupart du temps sur le terrain, donc absent du service ;
- dans la troisième partie, retourne à la sédentarité également ponctuée comme dans la première phase avec quelques déplacements possibles, brefs et rapides.

A l'issue de ces différentes parties, on distingue trois (3) phases fondamentales au cours de la démarche d'audit interne :

- la phase de préparation de la mission;
- la phase de réalisation;
- la phase de conclusion.

1.4.2.1 La phase de préparation

La phase de préparation ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage.

Selon GRAND & VERDALLE (2006 :37), de la phase de préparation va dépendre fortement le succès d'une mission d'audit.

C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semailles de la mission d'audit. Cette phase est constituée de l'étape de déclenchement de la mission (ordre de mission), la familiarisation, l'appréciation du risque suivi de l'élaboration du Tableau Référentiel et enfin le rapport d'orientation.

➤ **Déclenchement de la mission : ordre de mission**

Selon LEMANT (1995 :35), c'est un mandat donné par la direction générale à l'audit interne qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs.

Préalablement à la phase de prise de connaissance, il est important que l'intervention des auditeurs auprès de l'entité auditée soit précédée par l'émission d'un ordre de mission qui soit signé par les hautes instances de l'organisation concernée. Généralement, c'est par la hiérarchie supérieure du Département Ministériel concerné s'il s'agit des inspections générales ministérielles. Après avoir obtenu l'accord de son supérieur hiérarchique, l'auditeur informe le service à auditer, c'est-à-dire tous ceux qui vont être concernés par la mission (chefs de service et responsables) de son arrivée. Il mentionne les noms des auditeurs formant l'équipe.

➤ **La familiarisation**

Cette étape est caractérisée essentiellement par une notion de prise de connaissance du domaine à auditer. Il n'y a pas de méthode d'audit qui ne commence par la connaissance des processus ou des activités que l'on doit auditer.

Selon GRAND & VERDALLE (2006:33), la prise de connaissance est la photographie de l'entreprise. Elle est très importante car c'est au cours de cette prise de connaissance que

L'auditeur effectue des premières visites dans l'entreprise. Il examine également tous les éléments à caractère juridique, financier, fiscal et technique qui peuvent apporter des informations lui permettant de mieux remplir sa mission.

La prise de connaissance (collecte d'informations et de données) du domaine à auditer débute par l'élaboration d'un programme d'intervention concernant :

- les domaines à examiner,
- les sites (divisions ou services) à visiter,
- les interviews à réaliser et les personnes à rencontrer,
- les informations à recueillir,
- les points critiques à bien comprendre.

Sans connaître nécessairement le métier de l'audité, l'auditeur doit au moins en avoir la culture pour être en mesure de comprendre les explications qu'il va chercher et solliciter et, plus généralement, pour se faire admettre aisément.

La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification de ses spécificités. Cette connaissance a pour fonction de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise (PIGE, 2001 :78).

➤ **Appréciation des risques et élaboration du Tableau Référentiel**

Cette étape consiste à procéder à une appréciation des risques suivie d'une constitution d'un Tableau Référentiel.

- **Appréciation du risque**

Apprécier un risque revient à faire son identification et son évaluation. L'identification et l'évaluation des risques n'est que la mise en œuvre de la norme 2210.A1. L'auditeur interne doit procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit.

Selon CLEARY & MALLERET (2006 : 75), pour chacun des objectifs assignés à un centre d'activité, les risques peuvent être nombreux. Il est donc nécessaire de procéder séparément à leur identification et à l'estimation de leur probabilité de réalisation. Cela suppose l'établissement de listes de ces certitudes et risques afin de permettre leur analyse pour déterminer leur impact ainsi que leur probabilité de survenance.

Cette phase d'identification va conditionner la suite de la mission en permettant à l'auditeur de construire son référentiel et, dans le même temps, de concevoir son programme. L'élaboration de ce référentiel sera en fonction non seulement des menaces mais également de ce qui a pu être mis en place pour y faire face.

Pour BAPST & BERGERET (2002 : 31), l'évaluation des risques est une étape qui consiste à mieux identifier les menaces affectant les activités de l'entreprise, et susceptible d'avoir des conséquences néfastes sur la réalisation des objectifs de celle-ci.

Quant à RENARD (2006 : 122), l'évaluation de la maîtrise des risques permet aux dirigeants des entreprises de connaître et analyser les causes et conséquences de ceux-ci en vue de prendre ou renforcer les mesures de contrôle nécessaires pour les maîtriser.

- **Élaboration du Tableau Référentiel**

Ce tableau constitue un résumé des forces et faiblesses identifiées lors de la prise de connaissance.

Selon SCHICK (2007 : 92), le tableau de forces et faiblesses apparentes conclut la phase d'analyse des risques réalisée sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche; il présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés. Il constitue l'état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles, et permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer le rapport d'orientation.

Le tableau des forces et faiblesses apparentes sert de support de supervision pour la démarche intellectuelle de l'auditeur. Sa validation par le responsable de l'audit interne, clôt l'appréciation des risques et permet de passer à l'étape du rapport d'orientation.

- **Rapport d'orientation**

Qu'il soit appelé plan de mission ou termes de référence, le rapport d'orientation permet de définir les objectifs de la mission.

Selon RENARD (2010 :241), traditionnellement le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques : objectifs généraux, objectifs spécifiques et le champ d'action.

- **Objectifs généraux** : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne. L'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente.

- **Objectifs spécifiques** : ils précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs.
- **Champ d'action** : il permet de distinguer le champ d'action fonctionnel et le champ d'action géographique.

Ainsi élaboré, le rapport d'orientation va constituer l'ordre du jour de la réunion d'ouverture qui déclenche la première étape de la phase de réalisation.

1.4.2.2 Phase de réalisation (accomplissement de la mission IIA 2300 à IIA 2330)

Encore appelée phase de vérification, la phase de réalisation fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, d'investigation, de dialogue et de communication. Se faire accepter est le premier impératif de l'auditeur, se faire désirer est le critère d'une intégration réussie. Cette phase est caractérisée par une réunion d'ouverture, un programme d'audit, un questionnaire de contrôle interne et un travail sur le terrain.

➤ La réunion d'ouverture

Tout commence par une réunion relativement solennelle nommée « réunion d'ouverture ». Selon GIESEN (2008 : 115), l'audit débute par une réunion d'ouverture au cours de laquelle le responsable d'audit présente les participants et décrit le déroulement de l'audit dans les grandes lignes.

Pour expliciter ces grandes lignes, MUZZOLINI (2005 :57), indique que le responsable d'audit rappelle le champ, les objectifs, la planification générale, la démarche de l'audit et le représentant officiel de sa structure présente l'historique, l'organisation l'état environnemental des sites, activités ou produits audités.

Cette réunion a pour objet de mettre en rapport les différents interlocuteurs, de manifester leur volonté de coopération, de prendre date pour la réunion de synthèse et de préciser éventuellement certains détails du programme. Elle permet également de présenter le programme d'audit qui sera appliqué sur le terrain.

Selon IFACI (2013 :14), les facteurs clés de succès pour réussir une réunion d'ouverture sont la préparation d'un support de la réunion, la programmation de la réunion en fonction de la disponibilité des participants, le démarrage immédiat de la mission après la réunion.

➤ **Elaboration du programme d'audit et du questionnaire du contrôle interne**

Le programme d'audit et le questionnaire du contrôle interne sont nécessaires pour la suite de la mission.

• **Programme d'audit**

Surnommé programme de vérification ou encore planning de réalisation le programme d'audit est un document interne qui sert à déterminer et à répartir les tâches. Il est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission et en général au cours d'un bref retour dans les bureaux du service.

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

Non seulement il demeure un plan de travail mais surtout il reste le fil conducteur pour chaque auditeur et enfin établit le lien entre les auditeurs et le responsable de l'audit interne qui suit l'état d'avancement des travaux.

• **Le Questionnaire du Contrôle Interne (QCI)**

C'est un document élaboré pour permettre à l'auditeur de réaliser sur chacun des points soumis à son jugement critique, une observation qui soit la plus complète possible. Pour ce faire le questionnaire devra se composer de toutes les bonnes questions à se poser pour réaliser une observation complète. Ce questionnaire est donc un guide ou un fil conducteur de l'auditeur dans la démarche de réalisation de son programme.

➤ **Exécution du travail sur le terrain**

Elle est sanctionnée généralement de trois éléments : la démarche logique, l'observation et la Feuille de Révélation et d'analyse de problème (FRAP).

• **La démarche logique**

Selon RENARD (2010 : 263), l'auditeur suit une démarche logique comme suit :

- découpage séquentiel ou logique des opérations, pour l'identification des risques ;

- à partir de cette identification, il définit ses objectifs et établit un programme de travail ;
- pour chaque point de ce programme, il élabore un questionnaire de contrôle interne ;
- des questions « qui, quoi, où, quand et comment ? » sont posées par rapport aux points de contrôle ;
- il procède si nécessaire à un affinement de son questionnaire ;
- l'auditeur cherche des réponses à ses questions en réalisant des tests avec les outils à sa disposition ;
- chaque dysfonctionnement, chaque anomalie va donner lieu à l'établissement d'une FRAP.

- **L'observation**

Elle permet éventuellement de compléter le questionnaire de contrôle interne et la gamme des tests individuels que l'on s'apprête à réaliser car elle peut révéler des situations imprévues. L'observation peut également conduire à révéler ce qui marche bien et qu'il serait utile de faire connaître. Pour une bonne efficacité on a parfois formalisé ce constat des bonnes pratiques dans un document séparé.

L'auditeur doit donc prendre en compte les aléas relatifs au moment où il effectue son observation, mais également éviter de faire des extrapolations des faits observés et prendre soin de les maintenir dans leur contexte.

- **La FRAP.**

La FRAP se présente comme un document normalisé, qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à la seule fin de l'amener à formuler une recommandation. Sa structure et sa forme de présentation sont en annexes 5 et 6 pages 104-105.

1.4.2.3 Phase de conclusion

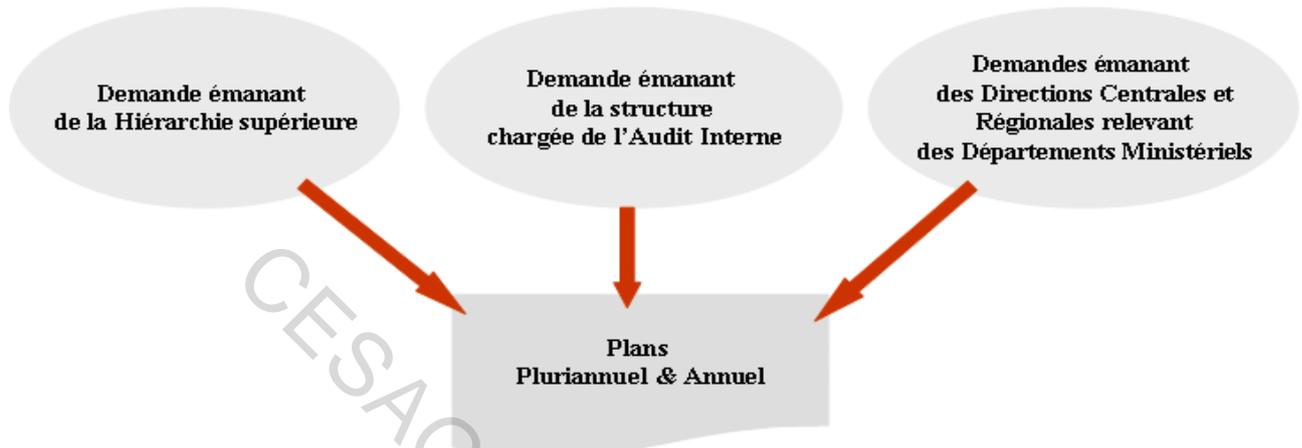
La phase de conclusion exige de la part de l'auditeur interne, une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction.

Selon JORAS (1996 :50), toute mission d'audit se termine, au cours d'une réunion de clôture, par une phase de synthèse comprenant l'élaboration du projet de rapport la réunion de clôture

et validation des conclusions, la production du rapport final, des réponses aux recommandations et du suivi du rapport.

Vu la description des trois phases présentée ci-dessus, la conduite d'une mission d'audit interne peut se résumer comme suit :

Figure 2 : schéma détaillé de la conduite d'une mission d'audit interne



1. Emission de l'ordre de mission	<ul style="list-style-type: none"> • Mandat de l'audit interne (droit d'accès
2. Analyse des procédures et de l'organisation (prise de connaissance du sujet & découpage en objets auditables)	<ul style="list-style-type: none"> • Tableau des Risques (identification des risques "génériques" du processus audité • Tableau des forces et des faiblesses apparentes
3. Rapport d'orientation	<ul style="list-style-type: none"> • Contrat des prestations de services : Fixe les grandes lignes de la mission avec des audités.
4. Etablissement des programmes de travail	<ul style="list-style-type: none"> • Questionnaire sous forme d'une liste de tâches : fil conducteur des travaux de l'auditeur interne.
5. Travaux de vérification, de recherche et d'analyse sur le terrain	<ul style="list-style-type: none"> • Les points des FRAP sont validés au fur et à mesure avec les opérationnels concernés au niveau de l'entité auditée.
6. Elaboration de l'ossature du rapport	<ul style="list-style-type: none"> • Regroupement et mise en ordre des problèmes: Synthèse des FRAP
7. Présentation des conclusions au responsable concerné de l'entité auditée sur le site	<ul style="list-style-type: none"> • 1ère vue complète : compte rendu final sur site
8. Elaboration du projet de rapport	<ul style="list-style-type: none"> • Aux seuls audités puis aux autres destinataires des recommandations

9. Tenue de la réunion de validation	<ul style="list-style-type: none">• Validation des faits, constatations, déductions et conclusions
10. Elaboration du rapport définitif (y compris les recommandations)	<ul style="list-style-type: none">• Remise à la hiérarchie supérieure ...
11. Acceptation des réponses	<ul style="list-style-type: none">• Programme d'action élaboré par l'entité auditée.
12. Suivi de la mise en place	<ul style="list-style-type: none">• Compte rendu à la hiérarchie supérieure• Eventuellement, déclenchement d'une nouvelle mission.

Source : USAID du peuple américain (2007:36)

L'audit suit donc une démarche inductive et objective conçue sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérifications des faits et appréciations. Les auditeurs ne travaillent pas au hasard au gré de leur inspiration. Ils respectent une démarche qui nécessite une connaissance minimale de l'entité à auditer, connaissance qui sera complétée au fur et à mesure que se déroulera la mission (MIKOL, 1999 :127).

Conclusion

Ce premier chapitre, nous a permis de présenter les différentes définitions des notions qui tournent autour de l'audit interne. Ensuite nous avons relevé successivement ses missions, ses objectifs et son organisation. Nous avons enfin décliné le fonctionnement de l'audit interne en faisant allusion aux normes qui régissent sa pratique professionnelle ainsi que sa conduite de missions. Dans le second chapitre, nous évoquerons les éléments qui permettront de faire son évaluation externe conformément aux normes IIA.

CHAPITRE 2 : EVALUATION EXTERNE DE L'AUDIT INTERNE

Selon l'Institute of Internal Auditors (2009 : 8), le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. Ce programme inclut la réalisation périodique d'évaluations internes et externes de la qualité ainsi qu'un suivi interne continu.

L'objectif premier de l'IIA consiste à aider, valider et soutenir les activités, l'efficacité et l'efficience des services d'audit interne, tout en favorisant la mise en place des meilleures pratiques. Ainsi, dans ce second chapitre, nous allons rappeler ce qu'est une évaluation, les causes et les conséquences d'un manque ou d'une mauvaise évaluation externe de l'audit interne. Ensuite nous évoquerons les atouts ou objectifs de celle-ci ainsi que les différentes approches d'une évaluation externe. Nous parlerons enfin des outils d'évaluation externe du service d'audit interne.

2.1 Notion d'évaluation

Dans cette section, nous expliciterons successivement ce qu'est une évaluation, son objectif et les différents types d'évaluations que l'on peut rencontrer.

2.1.1 Définition

L'évaluation en audit est le processus par lequel on définit, obtient et fournit des informations utiles permettant de juger des décisions possibles. Evaluer, c'est mettre en relation des éléments issus d'un observable et un référentiel pour produire de l'information éclairante sur cet observable, afin de prendre des décisions.

Selon AUBEGNY & al. (2006 :44), l'évaluation est une forme d'investigation contrôlée menée afin de déterminer la valeur d'une certaine entité, dans le but d'améliorer ou de perfectionner la chose évaluée.

Pour EBONDO (2007 : 4), l'évaluation par l'auditeur interne doit porter sur la fiabilité, l'intégrité des informations financières et opérationnelles. Elle doit porter également sur l'efficacité et l'efficience des opérations, la protection du patrimoine et le respect des lois et règlements.

L'évaluation consiste donc à porter un jugement de valeur, à partir d'un outil de mesure, dans le but de prendre une décision.

2.1.2 Les différents types d'évaluations de l'audit interne

La norme 1300 responsabilise le directeur de l'audit interne à envisager deux moyens d'action dans le cadre d'un plan de contrôle qualité : des évaluations internes et des évaluations externes.

2.1.2.1 L'évaluation interne

On distingue d'une part la supervision et d'autre part celle exigée par la norme 1311.

❖ la supervision

La supervision consiste à envisager un système de notations attribuées aux auditeurs par leur hiérarchie. On peut également aller plus loin et mettre ce système de notation à la disposition des audités, tout comme on demande aux bénéficiaires d'une formation de porter un jugement sur la qualité des intervenants.

Selon RENARD (2010 : 436), les appréciations à valoriser selon une échelle préétablie peuvent porter sur la compétence des auditeurs, appréciée dans le cadre de la mission qu'ils viennent d'accomplir et la qualité de la communication avec les audités.

❖ Autres évaluations internes (norme 1311)

La norme fait ici allusion à des contrôles continus et périodiques qui seraient réalisés par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne. Ainsi, les responsables de la revue d'audit vont examiner le dispositif de contrôle interne pour s'assurer qu'il est adéquat et suffisant pour bien maîtriser l'activité.

2.1.2.2 L'évaluation externe

Contrairement à l'évaluation interne qui se fait par un membre appartenant à l'organisation, celle externe est faite par un organisme extérieur. Pour les réaliser la norme 1312 préconise un entretien avec le conseil sur la fréquence et les qualifications de l'évaluateur.

2.2 Les problèmes liés à la réalisation d'une évaluation externe

Selon l'IFACI (2008 : 85), 35% des répondants en France déclarent que leur service d'audit interne n'a jamais fait l'objet d'une évaluation externe, 17% citent une évaluation non conforme à la norme 1312. Au niveau de l'IIA, ces ratios sont respectivement de 40% et 5%. Quant aux 28% des répondants français qui ont fait l'objet d'une évaluation externe au cours des cinq dernières années, 17% seulement parmi eux l'ont fait au cours des douze derniers mois. Au niveau de l'IIA, 33% des répondants ont fait l'objet d'une évaluation externe, dont 22% au cours des douze derniers mois.

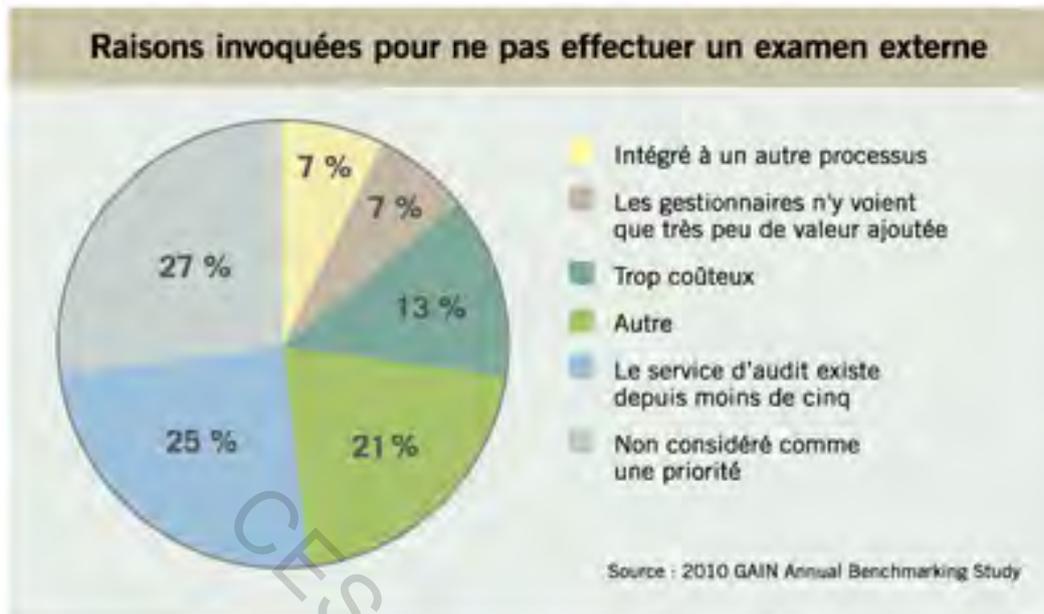
Selon MERCIER (2011 :3), même si le processus d'assurance et d'amélioration de la qualité est généralement en place, seulement 59 % des entreprises qui se sont dotées d'un service d'audit interne effectuent la revue d'assurance qualité indépendante exigée tous les cinq ans en vertu des normes de l'IIA.

Plusieurs raisons expliquent cela. Au nombre des raisons invoquées pour ne pas effectuer un examen externe se trouvent principalement quatre (4) essentielles :

premièrement, la plupart des gestionnaires qui ne se conforment pas à cette exigence estiment d'abord que cette activité n'est pas une priorité pour leur entreprise. Deuxièmement, plusieurs services d'audit interne existent depuis moins de cinq ans et ne sont donc pas encore assujettis à une revue d'assurance qualité en vertu des normes de l'IIA. Troisièmement, beaucoup de gestionnaires n'y voient que très peu de valeur ajoutée. Enfin, certaines organisations jugent que le processus est trop coûteux.

Dans tous ces cas, ces entreprises ne peuvent pas déclarer que leur processus d'audit interne est conforme aux normes de l'IIA. Dans le cadre de la revue d'assurance qualité, le service d'audit interne devra faire face à une évaluation similaire à celle qu'il présente habituellement à ses clients. S'il peut être facile, pour l'auditeur interne, d'émettre une opinion sur les façons de faire des clients, il est moins naturel de poser un regard critique sur ses propres façons de faire. La figure ci-dessous montre les statistiques des raisons invoquées pour ne pas effectuer un examen externe.

Figure 3 : raisons invoquées pour ne pas effectuer un examen externe



Source : MERCIER (2011 :3)

2.3 Objectifs et différentes approches de l'évaluation externe de l'audit interne

L'évaluation externe de l'audit interne se déroule suivant une approche et un objectif donné dans toutes les organisations.

2.3.1 Les objectifs

L'assurance et l'amélioration de la qualité permettent d'optimiser les opérations du service pour apporter davantage d'efficacité et d'efficience dans l'exécution de mandats.

Une évaluation externe, menée par un organisme indépendant et par des personnes qualifiées et compétentes, représente bien d'autres intérêts que l'unique respect de la Norme 1312. Elle vise notamment :

- l'appréciation de l'utilisation de bonnes pratiques ;
- l'optimisation des opérations du service pour apporter davantage d'efficacité et d'efficience dans l'exécution de mandats;
- la mesure de l'efficacité de l'activité d'audit interne au regard de sa charte et des attentes de ses parties prenantes ;
- l'analyse de la valeur ajoutée apportée par l'audit interne au regard notamment des attentes de ses clients et parties prenantes.

2.3.2 Les différentes méthodes utilisées pour faire une évaluation externe de l'audit interne

Pour réaliser les évaluations externes, plusieurs approches peuvent être envisagées.

Selon RENARD (2010 : 437), ces évaluations peuvent s'exercer selon quatre modalités : le quality assessment, la peer review, l'auto-évaluation avec validation externe et la certification.

2.3.2.1 Le quality assessment

Pour RENARD (2010 : 438), le quality assessment consiste à délivrer une opinion globale quant à la conformité du service aux normes de l'audit interne. Il ne s'agit donc pas d'une certification mais d'une opinion délivrée par une équipe d'experts.

Cette approche implique que l'on puisse choisir des experts en audit interne pour effectuer de façon optimale, une évaluation de leur fonction en donnant une opinion qui reflète la réalité quant à ce qui concerne la conformité de l'audit interne par rapport aux normes. Au cours de la revue de qualité, un sondage évaluant la conformité aux standards de l'IIA est généralement distribué dans tous les services de l'entreprise. Ce sondage permet de corriger les informations qui serviront à dresser un portrait du service de l'audit interne et à dégager certaines tendances qui serviront de pistes de solution.

L'avantage de cette revue réside dans le niveau d'indépendance et de confiance dans les résultats qui en découlent. En effet, l'avis d'un expert externe permet de poser un regard plus objectif et plus critique sur l'ensemble de la fonction que celui d'une personne à l'interne. Cette démarche permet ainsi aux auditeurs internes d'avoir l'heure juste sur la performance de leur service. Les différents intervenants se sentiront également plus à l'aise de se confier à une personne indépendante de leur organisation.

2.3.2.2 La peer review

C'est le recours aux pairs. Celui-ci doit être constitué de professionnels en audit interne provenant d'au moins trois entreprises différentes afin de respecter le critère d'indépendance de l'IIA. Ces entreprises sont généralement issues du même secteur d'activité, ont leur place d'affaires dans la même région, ou encore font partie d'un regroupement professionnel ou d'une association.

Selon RENARD (2010 : 438), l'audit des pairs consiste à choisir un responsable d'audit interne, dans une entreprise comparable mais dans un secteur non concurrent, et on lui demande de venir « auditer » le service, à charge de revanche. C'est donc comme un échange d'expériences où chacun va aller regarder d'un œil neuf le service de son voisin et avec les singularités de sa culture propre.

Chacun des professionnels affectés au mandat doit posséder le niveau de connaissances nécessaire pour assurer la bonne conduite de la revue ou de la validation. Généralement, celui qui dirige l'équipe est ou était un chef de service d'audit interne, alors que les autres membres occupent ou occupaient la fonction de cadres supérieurs en audit interne. Ils connaissent le secteur d'activité de l'entreprise qui fait l'objet de la revue.

2.3.2.3 L'auto-évaluation avec validation externe

Dans cette ère d'hyper gouvernance et de difficultés économiques, plusieurs entreprises ayant recours à une revue de qualité indépendante choisissent l'auto-évaluation avec validation externe pour valider la revue interne d'assurance qualité.

Pour RENARD (2010 : 438), l'auto-évaluation avec validation externe est une solution intermédiaire entre l'évaluation interne et l'évaluation externe, elle aboutit, elle aussi, à formuler une opinion sur le niveau de conformité aux normes. La validation externe de la démarche doit impérativement être formulée par un professionnel indépendant et compétent.

La revue est réalisée par le service d'audit interne, mais chaque étape est révisée par un responsable indépendant de la validation, un cabinet spécialisé externe.

Comme avantage, cette méthode offre un niveau de confiance élevé grâce à une validation indépendante du processus et une comparaison avec les meilleures pratiques en vigueur. Elle présente aussi la possibilité de demeurer sous le contrôle du gestionnaire du service d'audit interne. Étant donné que cet exercice est effectué par des ressources possédant une excellente maîtrise de leurs processus d'affaires et de la méthodologie en place, il peut accélérer l'efficacité de la revue de qualité.

Cependant, il faut préciser que des solutions mixtes sont trop souvent un cumul des inconvénients plus qu'une addition des avantages. En effet, il est évident qu'une validation prononcée risque d'être influencée par les résultats de l'auto-évaluation.

2.3.2.4 La certification

Pour faciliter la certification de la fonction d'audit interne et inciter du même coup au respect des normes professionnelles, l'IFACI a formalisé une politique de certification par la mise en place d'une structure ad hoc : IFACI Certification. Cet organisme est pourvu d'un comité de certification qui contrôle et garantit l'impartialité de la démarche.

Selon RENARD (2010 : 439), deux types de certification sont envisageables :

- la certification selon le référentiel professionnel de l'audit interne (les normes)
- la certification ISO 9001 – version 2000.

La première certification est spécifique par rapport aux normes, elle ne concerne que l'audit interne. Quant à la seconde, elle est relative aux exigences à respecter pour un bon système de management de la qualité.

IFACI Certification offre à ceux qui font appel à lui la possibilité d'une certification simple ou double :

- la certification de service qui garantit la conformité des services rendus par le service d'audit interne aux normes professionnelles internationales.
- Et/ou la certification ISO 9001 qui garantit la conformité du Système de Management par la Qualité (SMQ) du service d'audit interne aux normes ISO (RENARD, 2010 : 440).

Ces certifications sur la qualité des prestations du service d'audit interne permettent donc de mettre en œuvre une démarche continue d'amélioration de sa qualité professionnelle. Le choix entre un cabinet spécialisé indépendant, un regroupement de pairs, une auto-évaluation avec validation externe ou une certification dépendra du contexte de l'entreprise. Peu importe la méthode sélectionnée, l'assurance qualité de l'audit interne est une activité essentielle qui contribue à la plus-value du service et elle est indispensable à la crédibilité de l'entreprise.

2.4 Les indicateurs d'évaluation du service d'audit interne

L'évaluation externe conformément aux normes IIA, par un système d'indicateurs est apparue comme un outil apportant des éléments de réponse aux différentes questions que se pose le chef d'entreprise. Elle s'applique à toutes les dimensions de l'entreprise, et renvoie

à la fois aux résultats (en terme de progression des réalisations) et à la façon de les atteindre.

2.4.1 Notion d'indicateurs

Selon RENARD (2010 : 441), les indicateurs sont le moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc d'amélioration de l'efficacité.

Quant à l'IFACI (2000 : 55), un indicateur est un moyen de repérage choisi pour signaler l'état d'avancement d'une action, évaluer le degré d'obtention d'un résultat, le niveau d'un risque.

De tout ce qui précède, nous pouvons dire qu'un indicateur d'évaluation externe est une mesure permettant de représenter les progrès et les points faibles d'un service ou d'une société. Il est le moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc d'amélioration de l'efficacité.

Comme fonction, les indicateurs permettent :

- le suivi d'une action, d'une activité ou d'un processus ;
- l'évaluation d'une action ;
- le diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- la veille et surveillance d'environnements et de changements.

2.4.2 Les différentes catégories d'indicateurs

Selon RENARD (2010 : 441), parmi les indicateurs nécessaires, mais la liste n'en est pas exhaustive, on peut recommander les indicateurs d'activités, les indicateurs de qualités et les indicateurs de coûts.

2.4.2.1 Les indicateurs d'activités

Nous pouvons citer plusieurs exemples dans cette catégorie.

- **Nombre de jours d'audit /jours ouverts**

Cet indicateur fournit un ratio intéressant et est à surveiller puisqu'il mesure l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps global. Il est en corrélation directe avec l'évolution des effectifs et permet d'en analyser les causes.

- **Nombre de jours de formation / jours ouvrés**

Ce ratio spécifié dans l'IFACI permet d'expliquer le précédent afin de vérifier la conformité à la norme 1230(formation professionnelle continue) .Il nous entrainera en plus, de mesurer l'évolution de la formation dispensée par auditeur.

2.4.2.2. Les indicateurs de qualités

- **Nombre de missions imprévues/ Nombre de missions**

Ce ratio permet de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit (RENARD, 2008 :434).

Ainsi, cet indicateur nous permettra de vérifier la conformité de l'audit interne par rapport à la norme 2201(considérations relatives à la planification). En effet, un taux élevé de cet indicateur montre qu'il y a plus de missions imprévues que les missions planifiées et montre une non considérations relatives à la planification des missions.

- **Recommandations refusées/ Total des recommandations**

Ce ratio est important pour qui veut se faire une idée sur l'appréciation des recommandations par les audités. Il permet de déterminer le niveau de la mise en application des recommandations des rapports d'audit interne.

Selon LEMANT (1999 : 139), le taux de mise en œuvre des recommandations est unanimement reconnu comme le meilleur indicateur de l'impact de l'Audit Interne.

Quant à DUMAS in IFACI n°147 (1999 :42), le service d'audit interne doit se donner comme objectif à atteindre, la mise en application d'au moins 70% de ses recommandations.

- **Recommandations non réalisées / Recommandations acceptées**

Ce ratio complète le précédent en donnant une précieuse indication sur la qualité de la mise en œuvre des recommandations de l'Audit Interne.

2.4.2.3 Les indicateurs de coûts

- **Dépenses du service / Nombre d'auditeurs**

C'est un indicateur budgétaire qui permet de comparer l'évolution du budget et celle des effectifs.

- **Dépenses du service / Nombre de jours de la mission**

Ce ratio est très important puisqu'il donne le coût à la journée et permet de se comparer aux coûts du marché. On peut affiner l'analyse en distinguant coûts directs et coûts indirects, main d'œuvre et frais de déplacement, etc.

L'ensemble des indicateurs de performance tant quantitatifs que qualitatifs sont des informations de gestion pertinentes et privilégiées. Ils doivent servir en premier lieu aux gestionnaires des unités d'évaluation externe du service d'audit interne.

Aussi, l'importance accordée à ces indicateurs varie en fonction de chaque organisation et de la façon dont l'évaluateur du service d'audit interne se prend. Il n'y a pas de classification type des indicateurs selon leur degré d'importance, elle varie en fonction de l'utilité et de l'importance qu'elle apporte à chaque individu.

Tableau 1 : Proposition d'un référentiel d'évaluation d'un service d'audit interne (indicateurs quantitatifs)

INDICATEURS QUANTITATIFS		
NOM DE L'INDICATEUR	PORTÉE	OBJECTIF VISÉ
1. Respect de la planification initiale	Mesurer la proportion des activités de l'audit interne réalisées (excluant les demandes ad hoc) par rapport à celles prévues à la planification initiale et entérinées par la direction.	Réaliser plus de 80 % des mandats prévus à la planification initiale
2. Temps consacré aux travaux de l'audit interne	Mesurer le temps consacré aux activités d'audit interne par rapport à l'ensemble des activités de l'unité.	Consacrer 70 % et plus des jours de travail disponibles aux travaux d'audit interne
3. Temps consacré aux demandes ad hoc par rapport aux travaux d'audit interne	Mesurer le niveau d'intérêt de la fonction d'audit interne auprès des gestionnaires de l'organisation quant à certains besoins spécifiques.	Consacrer un maximum de 20 % de temps de travaux d'audit interne aux demandes ad hoc

4. Recommandations totalement ou partiellement mises en application	Déterminer le niveau de la mise en application des recommandations des rapports de l'audit interne.	Mettre en application totalement ou partiellement 70 % des recommandations.
5. Délai prévu d'implantation des recommandations	Mesurer la portée et la faisabilité des recommandations des rapports de l'audit interne.	0-6 mois (20 %) 6-12 mois (50 %) 1-2 ans (25 %) 2 ans et plus (5 %)
6. Bénéfices monétaires potentiels des recommandations	Mesurer l'économie monétaire récurrente ou non liée à un gain de productivité, à une réduction ou à un abandon d'activités	Réaliser au moins une économie sur une période de 3 ans (lorsque applicable)
7. Coût horaire de la fonction d'audit interne	Déterminer le coût de réalisation de l'activité de l'audit interne par heure d'intervention.	Secteur public = 50000 FCFA Marché privé = 80000 FCFA
8. Respect des budgets de temps par mandat terminé	Déterminer le niveau de respect des budgets de temps alloués à la réalisation du mandat d'audit interne.	100 % (écart jusqu'à 10 % autorisé)
9. Respect des échéanciers par mandat terminé	Déterminer le niveau de respect de l'échéancier de transmission du projet de rapport au Directeur.	100 % (écart jusqu'à 5 jours autorisé)
10. Ressources en audit interne	Mesurer l'importance relative des ressources consacrées à la fonction audit interne par l'organisation.	Indice initial de 100
11. Délai de diffusion du projet de rapport d'audit interne	Déterminer le délai encouru entre la fin des travaux de l'audit interne et la transmission du projet de rapport d'audit aux audités.	Un délai de 3 semaines ou moins
12. Formation professionnelle	Mesurer les efforts consacrés à la formation pour s'assurer du niveau de qualité de formation optimal des auditeurs internes.	5 à 7 jours par auditeur annuellement

Source : FORUM DES RESPONSABLES DE LA VERIFICATION INTERNE (2009 :10)

Tableau 2 : Proposition d'un référentiel d'évaluation d'un service d'audit interne (indicateurs qualitatifs)

INDICATEURS QUALITATIFS		
ÉLÉMENTS	PORTÉE	DESTINATAIRES
1. Indicateurs de résultats (impact)	Évaluer, au moyen de rencontres, entrevues et questionnaires, le niveau de satisfaction de la clientèle de l'audit interne tant au niveau de l'impact des travaux que de la qualité du contenu et du déroulement des mandats.	<ul style="list-style-type: none"> - sous-ministre ou dirigeant d'organisme et comité d'audit - sous-ministre associé, sous-ministre adjoint et directeur général - gestionnaire audité
2. Indicateurs de gestion : - méthode de travail - mandat - taux de satisfaction		

Source : FORUM DES RESPONSABLES DE LA VERIFICATION INTERNE (2009 :10)

Conclusion

Ce second chapitre nous a permis de connaître les différentes méthodes ainsi que les indicateurs qui peuvent servir à effectuer une évaluation externe de l'audit interne conformément aux normes professionnelles (IIA).

Au nombre des différentes méthodologies d'étude, nous présentons à présent celle qui nous permet de valider ou non, conformément aux normes professionnelles, l'auto-évaluation de l'audit interne de la Direction Générale des Douanes.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE D'ETUDE

Dans toute tâche bien construite, il y a toujours une ligne directrice qu'il faut suivre, une voie qu'il faut arpenter : c'est la méthodologie. La méthodologie se définit comme étant la démarche rationnelle pour arriver à la démonstration ou encore un ensemble de méthodes appliquées à un domaine de recherche. C'est un facteur essentiel de l'atteinte de façon efficiente des objectifs fixés (KABORE, 2003 :36).

Ainsi, après avoir présenté notre approche d'évaluation et avant de procéder à l'évaluation externe de l'audit interne de la DGD du Togo, il nous semble opportun de présenter notre méthodologie de recherche. Elle comprendra:

- le modèle d'analyse ;
- la méthodologie de collecte de données ;
- la méthode d'analyse de données ;
- et enfin une description d'aspects pratiques de la collecte de données

3.1 Modèle d'analyse

Nous allons identifier les différentes variables avant d'établir le modèle d'analyse. Ce dernier que nous avons retenu pour l'évaluation externe de l'audit interne (conformément aux normes professionnelles IIA) au sein de la DGD, se présente en figure 4.

3.1.1 Variables du modèle d'analyse

Les variables dans notre cas, sont dépendantes ou indépendantes compte tenu des rôles qu'elles jouent dans la relation.

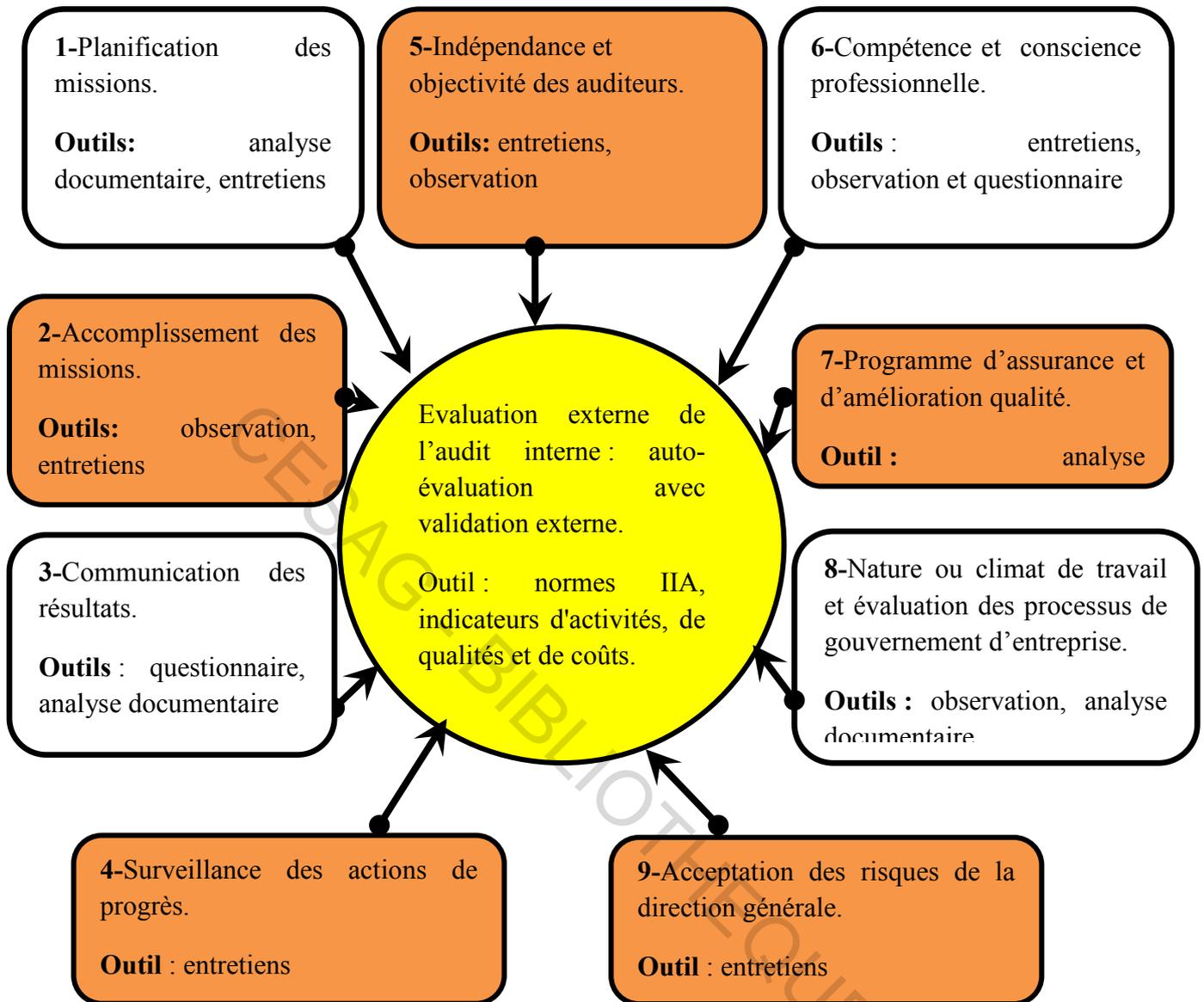
La variable dépendante représente le phénomène que l'on cherche à expliquer. Elle est dans un problème, un paramètre qui varie sous l'influence d'autres paramètres de ce problème. Dans le cadre de notre étude, elle correspond à l'organisation de l'audit interne (fonctionnement, conduite des missions).

Les variables indépendantes ont une caractéristique relativement stable et une influence considérable sur la méthodologie d'audit. C'est donc un paramètre qui varie sans être influencé par les autres paramètres du problème. Cela correspond le plus souvent aux facteurs exogènes. Il s'agit dans cas de :

- l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes.
- La compétence et la conscience professionnelle.
- Programme d'assurance et d'amélioration qualité.
- La nature du travail et de l'évaluation des processus de gouvernement d'entreprise.
- La planification des missions.
- L'accomplissement des missions.
- La communication des résultats.
- La surveillance des actions de progrès.
- L'acceptation des risques par la Direction générale

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 4: modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

3.1.2 Justification du modèle d'analyse

A travers ce modèle d'analyse, il s'agit pour nous de permettre à la Direction Générale des Douanes togolaises d'avoir une connaissance sur le niveau d'assurance qualité de son audit interne. Nous accompagnerons ainsi les auditeurs internes à faire une auto-évaluation de leur fonction et ensuite procéderons à une évaluation conformément aux normes professionnelles IIA grâce au cabinet PANAUDIT/BURKINA.

Le choix de l'évaluation externe de l'audit interne : auto-évaluation avec validation externe comme variable dépendante permet d'analyser et d'examiner le fonctionnement et la conduite des missions. Nous aurons à participer à cet effet à une mission d'audit interne basée sur les risques.

Les variables indépendantes citées plus haut, sont : indépendance et objectivité des auditeurs internes ; compétence et conscience professionnelle; programme d'assurance et d'amélioration qualité ; nature du travail et évaluation des processus de gouvernement d'entreprise ; planification des missions ; accomplissement des missions ; communication des résultats ; surveillance des actions de progrès ; acceptation des risques par la Direction générale. Elles permettent de juger de la conformité de l'audit interne de la DGD par rapport aux normes professionnelles IIA.

3.2 Méthodes de collecte et d'analyse de données

Il s'agira pour nous de décrire les outils retenus pour réaliser notre travail dans la pratique ainsi que l'analyse des différentes données recueillies.

3.2.1 Méthodes de collecte de données

Les outils de collecte des données sont divers. Les outils choisis sont ceux qui nous permettront d'atteindre nos objectifs. La collecte des données se fera en plusieurs étapes : l'observation ; la collecte documentaire ; les entretiens ; la narration et le questionnaire.

- **L'observation**

La technique d'observation sera utilisée pour voir comment fonctionne l'audit interne et comment se réalise sa mission. Nous allons observer le déroulement de la mission afin de percevoir l'application de la méthodologie ainsi que des outils et techniques mis en œuvre pour l'effectuer. Il s'agit d'une observation participative. Nous allons également utiliser une observation physique si besoin y est dans certaines situations.

L'observation physique permet d'examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par une personne. Cette méthode permet d'examiner la réalité d'un actif tel que le montant des espèces présent dans la caisse. (OGIEN, 2008 :441)

Selon LEJEUNE & EMMERICH (2007: 184), l'observation physique permet de s'assurer que les procédures de contrôle interne mises en place au sein de l'entité sont effectivement appliquées.

- **La collecte documentaire**

Elle consiste à consulter les documents susceptibles de nous aider à mieux comprendre le fonctionnement du service de l'audit interne et le déroulement des missions. Nous aurons probablement à consulter : la charte de l'audit interne, le plan de mission et le programme de travail ainsi que celui d'assurance et amélioration qualité. Nous consulterons également le manuel d'audit, les rapports des audits antérieurs, le manuel de procédures de l'organisation et l'organigramme de l'organisation.

- **Les entretiens**

Il s'agit des interviews qui seront réalisés avec l'équipe d'audit pendant la mission. A cet effet, un guide de question sera élaboré permettant de prendre connaissance sur les informations suivantes :

- l'indépendance et objectivité des auditeurs ;
- compétence et conscience professionnelle des auditeurs ;
- le respect des normes et du code de déontologie ;
- les rapports entre auditeurs et audités ;
- les difficultés et contraintes ;
- les moyens mis à la disposition de l'audit interne ;
- la perception de l'audit interne ;
- la place de l'audit interne au sein de la DGD.

- **La narration**

Il s'agit dans notre cas d'une narration par l'audit. Cette technique sera utilisée dans le but d'avoir une description générale de l'auto-évaluation de l'audit interne faite par les auditeurs internes. Nous nous contenterons d'écouter et de noter avant de passer à la vérification.

- **Le questionnaire**

Le questionnaire dont il s'agit ici sera élaboré suivant la procédure d'auto-évaluation de l'audit interne. Il couvrira toutes les questions nécessaires pour s'assurer de la bonne

organisation du service, son fonctionnement, sa méthodologie de conduite de mission et sa conformité par rapport au respect des normes IIA.

3.2.2 Méthode d'analyse des données

L'analyse des données va nous permettre de faire la comparaison entre les informations recueillies lors de l'analyse documentaire, de l'observation et de la méthodologie d'audit développée dans la partie théorique.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis d'appliquer une méthodologie afin de faire une évaluation externe de l'audit interne (conformément aux normes professionnelles IIA) de la DGD Togo. Le modèle d'analyse, la méthode de collecte et d'analyse de données nous guideront une fois sur le terrain.

Conclusion de la première partie

La première partie de notre étude nous a permis de faire une revue de la littérature de notre étude en présentant successivement trois (3) chapitres. Le premier était consacré à l'organisation et le fonctionnement de l'audit interne. Dans ce chapitre, nous avons fait l'analyse critique des notions clés autour desquelles s'articule le thème du mémoire. Il s'agit de l'audit interne, la revue d'assurance qualité, les normes et l'évaluation externe. Il nous a apporté des éclaircissements pour une meilleure compréhension de notre thème. Le second et le troisième chapitre nous ont permis de présenter les éléments permettant de faire une évaluation externe de l'audit interne et à présenter la méthodologie de l'étude.

Cette partie nous permet ainsi de passer au cadre pratique de notre étude à travers le modèle d'analyse décliné ci-dessus.

DESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE: CADRE PRATIQUE

CESAG BIBLIOTHEQUE

Introduction de la deuxième partie

Cette deuxième partie est consacrée à l'évaluation externe de l'audit interne de la Direction Générale des Douanes togolaises. Elle nous permettra de prendre connaissance du contexte pratique de notre thème. Afin de bien exercer notre travail, nous nous sommes basés essentiellement sur les travaux de la Direction Centrale du Contrôle des Services en vue de nous imprégner les éléments nécessaires à la réalisation de notre étude.

Ainsi, tout au long du reste du travail, nous allons procéder successivement à la présentation de la Direction Générale des Douanes togolaises notamment ses missions, ses objectifs, ses activités et organisations ainsi que quelques chiffres pertinents. Ensuite l'état de pratique de l'audit interne qui permet de confronter la bonne pratique décrite dans la revue littérature à la réalité sur le terrain : c'est la description de l'existant. Et enfin une revue d'assurance qualité indépendante. Ce dernier point consistera à présenter et à analyser les résultats obtenus. Des recommandations seront présentées simultanément lors de chaque revue. Ceci nous amènera à décliner un plan action de mise en œuvre de ces recommandations.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION GENERALE DE LA DIRECTION GENERALE DES DOUANES TOGOLAISES (DGD)

L'Administration des Douanes Togolaises (ADS) est un service public qui relève de l'autorité du ministère de l'économie et des finances. Elle constitue un corps paramilitaire composé d'agents obéissant à la fois au statut général de la fonction publique et au statut de l'armée militaire. C'est le décret n°97-104/PR du 23 juillet 1997 qui l'organise et précise ses attributions. Tenant compte de l'évolution rapide des échanges commerciaux et de l'apparition de nouvelles formes de fraude, la douane togolaise a connu ces dernières années une profonde mutation afin de se conformer au nouvel environnement mondial. Ainsi, des réformes ont été engagées dans le but de moderniser ses structures pour un meilleur accomplissement de ses différentes missions. Afin de mieux comprendre ses missions et d'apprécier sa contribution au sein de l'économie togolaise, nous allons présenter la Direction Générale des Douanes togolaises à travers nos différentes parutions.

Dans ce chapitre, nous présenterons l'historique suivi des objectifs et missions, ensuite la structure organisationnelle et enfin une description de la direction du contrôle des services qui renferme le service d'audit interne.

4.1 Historique

Avec un code des douanes datant de 1966, un statut du personnel de 1961, une organisation découlant d'un décret de 1997 mis en application en 2006, l'administration des douanes togolaises est un service du ministère de l'économie des finances.

Le territoire douanier comprend l'ensemble du territoire de la république togolaise, ainsi que ses eaux territoriales. Des zones franches, soustraites à tout ou partie du régime des douanes, peuvent être constituées dans le territoire douanier. Sur cet ensemble, les mêmes lois et règlements douaniers doivent être appliqués sans égard à la qualité des personnes. Les seules immunités, dérogations ou exemptions, sont fixées par les conventions internationales, le code des douanes, le tarif des douanes et les lois réglementant le régime des investissements privés.

Hormis l'impérieuse tâche qu'a la douane d'assurer la collecte des recettes pour le compte du trésor public, l'administration douanière, est aussi investie d'une responsabilité tout aussi importante : celle de lutter contre la fraude, la contrefaçon, la piraterie. Tout le travail de fond qui a été abattu par l'administration douanière togolaise lui a valu de remporter en 2007, le

deuxième prix après l'Allemagne dans la lutte contre la fraude et la contrefaçon. Ce prix octroyé par l'Organisation mondiale des douanes (OMD) a été décidé après étude des dossiers de 170 pays membres.

Entre 2010 et 2011, la douane a vu son matériel roulant augmenter en camions et motos. Plus de 16 nouvelles motos ont été octroyées par l'Etat à la douane pour lui permettre de renforcer son action sur le terrain. Il en est aussi de même pour les infrastructures. Des bâtiments ont été construits pour offrir un cadre de travail plus propice aux douaniers, ainsi que du matériel informatique pour faciliter son travail.

En novembre 2013, l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD) a invité le gouvernement togolais à accélérer le processus d'adoption d'un nouveau code des douanes pour lui permettre de disposer d'un instrument moderne facilitant le commerce.

4.2 Missions et objectif

Cette section sera essentiellement consacrée aux différentes missions et à l'objectif de la DGD.

4.2.1 Les missions de la DGD

Les missions de l'Administration des Douanes sont essentiellement fiscales, économiques ou du soutien à la compétitivité des entreprises et sécuritaires.

4.2.1.1. Les missions fiscales

Chargée d'assurer la perception des droits et taxes de douane ainsi que toutes les impositions exigibles à l'importation et à l'exportation, la Douane Togolaise représente aujourd'hui l'une des plus importantes régies financières de l'Etat. A ce titre, elle contribue selon les rapports consultés, plus de 50% aux recettes du budget national.

4.2.1.2. Les missions de soutien à la compétitivité des entreprises

La douane joue un rôle majeur dans le bon fonctionnement du marché unique communautaire et de l'économie nationale notamment en :

- facilitant le commerce international et en offrant des procédures simplifiées, ainsi que des conseils personnalisés aux entreprises ;

- faisant respecter les règles des politiques commerciales et agricoles communautaires dans le cadre fixé par l'Organisation Mondiale du Commerce (O.M.C), la Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest (C.E.D.E.A.O) et l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (U.E.M.O.A) ;
- protégeant l'économie contre les pratiques déloyales, telles que le dumping ou les contrefaçons.

C'est ainsi que les Douanes Togolaises accompagnent par plusieurs stratégies, les entreprises nationales dans leur quête de la prospérité. Elles ont considérablement simplifié les procédures douanières pour permettre aux opérateurs économiques de gagner du temps dans leurs activités. Par ailleurs, elles fournissent également aux opérateurs économiques des informations relatives aux échanges extérieurs.

L'Administration des Douanes met en œuvre la politique communautaire et nationale de protection des entreprises installées dans l'espace communautaire. Des accords ont été signés entre l'Administration des Douanes et certains propriétaires ou détenteurs nationaux de brevet et marques, pour lutter efficacement contre la contrefaçon et la piraterie. Grâce à ces accords, les opérateurs économiques arrivent à mieux faire protéger leurs marques par la douane.

4.2.1.3. Les missions sécuritaires

Dans l'espace national et communautaire, la douane assure la protection et la sécurité des citoyens en :

- luttant contre toutes sortes de trafics, notamment les trafics de stupéfiants, d'armes et d'explosifs, d'espèces animales et végétales menacées d'extinction ;
- surveillant les mouvements de déchets nuisibles et toxiques à l'intérieur de notre communauté ;
- contrôlant la circulation des produits stratégiques civils ou militaires, des produits radioactifs et celle des biens culturels et en empêchant l'entrée au Togo de produits dangereux ou non conformes aux normes fixées ;
- participant à la lutte contre le trafic des enfants ;
- relevant des infractions de droit commun dans l'exercice de tous ces contrôles.

La douane contribue à la protection du consommateur, en veillant au respect des réglementations relatives à la qualité et à la sécurité des produits industriels importés. Elle

procède à des contrôles documentaires et physiques, complétés par des analyses en laboratoire s'il le faut.

La douane togolaise joue en collaboration avec les autres forces de l'ordre et de sécurité, un rôle essentiel dans la lutte contre :

- le trafic des stupéfiants, des armes et des personnes ;
- la contrefaçon et la piraterie ;
- la criminalité transfrontalière ;
- le terrorisme ;
- le blanchiment d'argent etc.

4.2.2 Objectifs

L'Administration des Douanes est un service clé pour le Ministère de l'économie et des finances. Elle est présente à toutes les "portes d'entrée" de chaque Etat et accomplit les missions essentielles que sont la collecte des recettes fiscales et la lutte contre la fraude. En effet, l'administration des douanes constitue un point focal en ressources du Ministère de l'Economie et des Finances. Elle est appelée à servir avec plus de rigueur et de professionnalisme pour atteindre ses objectifs.

Le décret n°82-109 du 5 juin 1986 portant organisation et attribution du ministère de l'économie et des finances décrète pour objectif de la douane, de :

- veiller à l'application des lois et règlements en matière douanière.
- Assurer la perception des droits et taxes de la douane ainsi que de toutes impositions exigibles à l'importation et à l'exportation.
- Concourir à cet effet, à l'élaboration de la législation et de la réglementation en matière douanière, d'une part et en matière de contrôle de commerce extérieur et des échanges, d'autre part.
- Procéder aux enquêtes en matière douanière et des changes en vue de lutter contre la fraude.
- Participer avec les services compétents à l'élaboration des statistiques du commerce extérieur.
- Collaborer avec les administrations compétentes à la surveillance des frontières nationales et à la sauvegarde de l'intégrité territoriale.

- Prêter son concours aux autres administrations publiques en cas de besoin.

4.3 Structure organisationnelle

Employant huit cent trente cinq (835) agents et cadres de toutes catégories, l'Administration des Douanes est structurée de la manière suivante :

- une Direction générale composée de directions centrales ;
- des Directions Régionales ;
- des Services Extérieurs.

4.3.1 La direction générale

La direction générale est l'organe de direction de l'ensemble de l'administration des douanes. Elle a un rôle de conception et d'application. Elle comprend des directions, des directions régionales et des services extérieurs. Elle est chargée de prendre toutes les mesures nécessaires à l'organisation et un bon fonctionnement du service, de déterminer les grandes orientations dans le domaine des techniques douanières et la répression de la fraude.

Cette direction générale est placée sous l'autorité d'un directeur général nommé par décret sur proposition du ministre chargé des finances. Il est aidé dans ses tâches par un directeur général adjoint nommé par arrêté du ministre chargé des finances, sur proposition du directeur général des douanes. Le directeur général est également assisté dans l'accomplissement de sa mission d'un conseil de direction et d'un conseil de discipline. La composition et le fonctionnement de ces deux cellules de conseils sont définis par arrêté du ministre chargé des finances.

Composition

La direction générale est composée de :

- la direction des affaires administratives et de la formation ;
- la direction de la législation, du tarif, des régimes économiques et des relations internationales ;
- la direction de l'informatique, des statistiques douanières, de la comptabilité et du budget ;
- la direction du contentieux, des enquêtes douanières et de la valeur ;
- la direction du contrôle des services.

4.3.2 La direction des affaires administratives et de la formation

La direction des affaires administratives et de la formation est chargée de :

- la gestion des ressources humaines ;
- la formation et le recyclage du personnel des douanes ;
- l'acquisition et la gestion du matériel et la logistique ;
- l'organisation du secrétariat de la direction générale ;
- le suivi de la carrière des fonctionnaires des douanes ;
- l'organisation des activités culturelles et sportives ;
- le secours social.

4.3.3 La direction de la législation, du tarif, des régimes économiques et des relations internationales

La direction de la législation, du tarif, des régimes économiques et des relations internationales est chargée :

- de participer à l'élaboration des projets de lois douanières et de préparer les textes réglementaires y afférents ;
- d'étudier les demandes relatives aux avantages fiscaux et douaniers permanents ou conjoncturels en application des lois et règlements dans le cadre des conventions, accords ou protocoles internationaux ou du code des investissements ;
- d'assurer le suivi des conventions bilatérales ou multilatérales, diplomatiques ou consulaires ;
- d'effectuer des missions à l'étranger et de prendre toutes les dispositions nécessaires en vue de l'application des décisions et recommandations dans le cadre des organisations sous-régionales et internationales ;
- d'élaborer des réformes macro-économiques et de suivre leur exécution ;
- d'élaborer la loi tarifaire et les textes réglementaires relatifs à la procédure de dédouanement des marchandises et de veiller à leur application ;
- d'étudier les conditions d'octroi des régimes économiques et de procéder au contrôle de leur utilisation ;
- de fournir des consultations juridiques aux différents services de l'administration des douanes ;

- d'élaborer la réglementation relative à la profession de commissionnaire en douane et de veiller à son application.

4.3.4 La direction de l'informatique, des statistiques douanières, de la comptabilité et du budget

La direction de l'informatique, des statistiques douanières, de la comptabilité et du budget est chargée :

- d'élaborer et de suivre les programmes d'informatisation de la procédure de dédouanement et des services de l'administration des douanes ;
- d'assurer le traitement des informations et de collaborer avec les administrations compétentes à l'élaboration des statistiques du commerce extérieur ;
- de centraliser les recettes douanières en vue de leur versements à la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) et du trésor public ;
- d'élaborer les prévisions des recettes budgétaires et des dépenses de fonctionnement ;
- de procéder périodiquement à la vérification de la comptabilité des recettes douanières dans les services extérieurs ;
- d'effectuer des études économiques et statistiques en vue de proposer des modifications à apporter aux taux de change et aux droits et taxes douanières ;
- d'étudier les dossiers de demande de remboursement des droits et taxes indûment perçus ;
- d'élaborer, en collaboration avec la direction des affaires administratives et de la formation, le budget de fonctionnement et le programme d'investissements de l'administration des douanes.

4.3.5 La direction du contentieux, des enquêtes douanières et de la valeur

La direction du contentieux, des enquêtes douanières et de la valeur est chargée :

- de contrôler l'exactitude des éléments constitutifs de la valeur en douane ;
- d'établir un fichier en vue de faciliter le contrôle de la valeur ;
- d'effectuer des contrôles dans les écritures des redevables en vue de déceler, de constater et de réprimer les infractions douanières ;
- de procéder à des contrôles à posteriori des opérations douanières effectuées dans les services extérieurs ;

- d'étudier les dossiers contentieux transmis pour approbation au directeur général ou le cas échéant, au ministre chargé des finances ;
- d'élaborer les statistiques des résultats de lutte contre la fraude ;
- d'engager des poursuites devant des juridictions compétentes à l'encontre des auteurs des infractions douanières ;
- d'assister à la vente aux enchères publiques dans les services extérieurs ;
- de collaborer avec la direction de l'économie dans l'application de la réglementation relative au contrôle des changes.

4.3.6 La direction du contrôle des services.

La direction du contrôle des services renferme le département d'audit interne. Elle est chargée :

- d'assurer générale des services en appui aux actions des directions et des directions régionales, en vue de s'assurer du bon fonctionnement des services ;
- de coordonner les activités des services actifs chargés de la surveillance du territoire douanier ;
- de proposer, dans le cadre de lutte contre la fraude, des actions adaptées à l'évolution des techniques utilisées par les fraudeurs ;
- de collaborer avec la direction des affaires administratives et de la formation, à la formation militaire des agents du service actif.

4.3.7 Les directions régionales

Le territoire douanier est divisé en six directions régionales :

- la direction régionale maritime 1, avec siège à Lomé ;
- la direction régionale maritime 2, avec pour siège à Aného ;
- la direction régionale des plateaux, avec pour siège à Atakpamé ;
- la direction régionale du centre, avec pour siège à Sokodé ;
- la direction régionale de la Kara, avec pour siège à Kara ;
- la direction régionale des savanes, avec pour siège à Dapaong.

Le siège d'une direction régionale peut être transféré dans une autre ville de la région par décret en conseil des ministres, sur proposition du ministre chargé des finances. L'organigramme de la DGD est présenté en annexe (annexe 2).

4.4 Présentation de la direction centrale du contrôle des services

En dépit de la tendance à la libéralisation des échanges, le produit des droits et taxes de douane reste une composante essentielle des finances publiques. Comme indiqué plus haut, l'objectif principal des administrations fiscales et douanières est de collecter les impôts, droits et taxes conformément aux lois en vigueur. D'où, il faut une fonction efficace mais souple de vérification interne de l'administration.

4.4.1 Les missions

Elles vont de la participation à la préparation. Ensuite, à la validation du plan national d'audit ainsi que de la coordination et de l'harmonisation des actions des services régionaux d'audit et de l'inspection. Et enfin, à l'élaboration de systèmes d'évaluation et de suivi des performances en passant par la formulation de toute suggestion dans le sens de la normalisation des méthodes de gestion.

En effet, toutes ces missions montrent qu'il s'agit de veiller à ce que les actions du pôle « audit et inspection » s'inscrivent dans le cadre des orientations de la politique générale de la direction générale. Ceci vise à faire de la DGD, une administration moderne et efficace notamment en ce qui concerne la programmation, la sélectivité des contrôles, la gestion de proximité, la prévention et la moralisation.

4.4.2 Positionnement de l'audit –inspection

Le pôle « audit-inspection » subdivisé aujourd'hui en Inspection Générale des Services Sédentaires (IGSS) et en Inspection Générale des Services Actifs (IGSA), est placé auprès de la Direction du Contrôle des Services (DCS).

Conclusion

Ce chapitre nous a permis d'avoir une idée de la configuration de la structure dans laquelle s'est déroulé notre stage. Nous avons spécifiquement, à travers ce chapitre fait la connaissance de la Direction Générale des Douanes togolaises en présentant son historique suivi de ses objectifs et missions. Ensuite, nous avons fait ressortir son organisation structurelle et enfin une description de la direction du contrôle des services qui renferme le service d'audit interne.

CHAPITRE 5 : PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA DIRECTION GENERALE DES DOUANES TOGOLAISES

Ce chapitre nous permettra de faire une description de la pratique de l'audit interne à la DGD Togo. Cette partie est importante car c'est au cours de la mission d'élaboration de la cartographie et d'audit basé sur les risques que nous avons recueilli les données. Ainsi, en tant qu'assistant à l'expert chargé des travaux, nous avons participé à la mission d'audit interne et effectué une revue de l'assurance qualité de ladite fonction.

5.1 Motivation de la création et organisation du service d'audit interne

Pour procéder à la description du service d'audit interne, il est nécessaire de savoir ce qui a motivé la direction générale à mettre en place ce service ainsi que son mode d'organisation.

5.1.1 Les motivations de la création du service d'Audit Interne

Beaucoup d'administrations publiques ont compris aujourd'hui, l'importance d'une implantation d'un service d'audit interne dans leur dispositif de gouvernance. En effet, l'objectif principal des administrations fiscales et douanières est de collecter les impôts, droits et taxes conformément aux lois en vigueur. Ainsi, pour s'assurer du degré de maîtrise de ces opérations de collecte et de bénéficier des conseils pour les améliorer, la direction générale a jugé bon l'implantation d'un service d'audit interne.

5.1.2 L'organisation du service« Audit Interne»

A la DGD, le service d'audit interne est logé dans la Direction Centrale du Contrôle des Services (DCCS) et piloté par l'Inspection Générale des Services (IGS). Cette dernière tire sa légitimité du décret 97-104/PR du 23 juillet 1997 et de l'arrêté n°105 MEFP/AD/DG du 11 aout 2006. C'est une structure qui est éclatée en deux services selon les branches d'activités, opérations commerciales ou surveillance avec à la tête de chacune d'entre elle, un chef d'inspection de catégorie cadre A.

Dans le but de permettre à l'IGS d'être efficace, des enquêteurs sont permanemment nommés. Il s'agit des cadres supérieurs de l'Administration des Douanes répondant à un certain profil. Ils ont pour vocation, d'effectuer des missions d'audit.

5.2 Le fonctionnement du service « Audit Interne »

Le fonctionnement du service « Audit Interne » à la DGD s'observe à travers des missions programmées et celles non programmées suivies des modalités d'intervention telles qu'exigées dans les normes de fonctionnement de l'IIA.

5.2.1 Les différentes missions du service « Audit Interne »

Parmi celles-ci, on peut citer : l'audit de services, l'audit thématique, l'audit financier et l'audit d'agrément qui sont des missions programmées. Ensuite viennent également d'autres non programmées.

5.2.1.1 Missions programmées

Sur la base d'un programme annuel d'activités décidé par le chef de l'Administration, l'IGS effectue différents types de missions :

- **audit de services**

L'enquête, menée sur place dans les lieux mêmes de l'unité, a pour objectif de vérifier l'organisation, le fonctionnement et les résultats d'un service nommément désigné. Elle est réalisée de manière contradictoire. Elle peut concerner une unité de travail locale (un bureau de douane, une brigade...), régionale (un centre régional de dédouanement). Elle peut porter aussi sur une structure de commandement (Direction Régionale). Elle peut enfin intéresser une structure de l'Administration Centrale (Directions).

- **Audit thématique**

Il s'agit essentiellement de travaux d'expertise et d'évaluation sur des questions de portée générale touchant l'application de la réglementation. Ils font également allusion à l'organisation des services, l'exécution des contrôles par les autorités des services déconcentrés, la gestion des moyens, la lutte contre la fraude.

- **Audit financier**

Cet audit peut concerner l'utilisation des sommes mises à la disposition des services pour la réalisation de travaux bien définis dans le cadre du budget de fonctionnement ou un contrôle comptable des caissiers des unités déconcentrées ou de services centraux.

- **Audit d'agrément**

L'Administration des Douanes, au-delà des missions fiscales a l'obligation d'accompagner les opérateurs économiques en leur proposant des procédures adaptées à leurs activités. L'IGS peut au cours d'un audit, étudier l'environnement juridique et économique d'une société à cet effet.

5.2.1.2 Missions non programmées

En cas d'urgence ou sur des questions sensibles (graves incidents de service, dysfonctionnements majeurs de différente nature), le responsable de l'IGS et ses collaborateurs peuvent rapidement intervenir sur le terrain. Cette intervention rapide permettra d'évaluer la situation et d'aider à la recherche de solution adaptée.

5.2.1.3 Missions d'assistance et de conseil

L'IGS, dans le cadre de ses interventions, est en contact direct avec les agents de tout niveau. Elle évalue les difficultés d'exécution des missions ressenties au plan local, afin qu'elles soient identifiées, étudiées et prises en compte au niveau de l'Administration Centrale.

Cette mission conduit l'IGS à être en relation avec les différentes directions à conseiller et informer le Directeur Général de toutes les retombées. Elle contribue également à la prise de décisions et peut assister au besoin, les chefs de services déconcentrés.

5.2.2 Modalité des interventions

Les missions de l'IGS font l'objet d'un programme annuel de travail, souple et adaptable en fonction de l'urgence et de l'actualité. Ce programme est préparé en liaison avec les directeurs centraux et régionaux. Il est arrêté par le Directeur Général des Douanes.

Sans exclure la possibilité de visites inopinées, les interventions de l'IGS sont annoncées par écrit aux chefs des unités concernées. L'objet du contrôle est précisé suivant un ordre de mission. La nature des investigations diffère selon le type d'exercice, mais reste toujours axée sur la consultation et la communication de toutes les pièces de gestion utiles ainsi que sur la base d'entretien avec le personnel et la hiérarchie

Les conclusions tirées des vérifications font l'objet d'un entretien de clôture avec les responsables de l'unité d'une part, et d'autre part, avec le responsable et/ou ses collaborateurs

immédiats. Chaque intervention est effectuée en règle générale par au moins deux enquêteurs et donne systématiquement lieu à un rapport.

5.2.3 Traitement des rapports

Les rapports rédigés par l'IGS sont confidentiels et soumis à des règles strictes de diffusion.

- Les rapports d'audit d'un service sont transmis au Directeur Général et au besoin aux directeurs des services centraux, après réception du point de vue contradictoire exprimé par les responsables d'unité et leur hiérarchie.
- Les rapports thématiques sont remis exclusivement à leurs commanditaires. Toutefois, le Directeur Général peut arrêter les modalités de diffusion des études, expertise, audit sur des thèmes d'intérêt général.

Les travaux thématiques de l'IGS peuvent faire l'objet d'un examen en conseil de direction, présidé par le Directeur Général. Les orientations retenues et les décisions arrêtées sont reprises dans un relevé de conclusions. Nous avons recensé plusieurs types de rapports que produit l'IGS présentés en annexe 11.

5.2.4 Indépendance, code de déontologie et formations des membres de l'IGS

La DGD possède dans la pratique de l'audit interne, des fiches de déclaration d'indépendance, d'un code de déontologie et de formation des membres de l'IGS.

5.2.4.1 Indépendance

Pendant notre mission, nous avons remarqué que les membres de l'IGS accomplissent leurs missions en toute indépendance, objectivité et impartialité même si quelques inquiétudes s'observent dans le circuit de révision des rapports. Ils ne se substituent ni au responsables des services déconcentrés, ni aux structures centrales. Ils n'interfèrent pas également dans les relations fonctionnelles directes qui existent entre les services déconcentrés et centraux. Leurs échanges avec les unités sont basés sur le partage mutuel des informations. Ceci permet le repérage des dysfonctionnements, des blocages, des difficultés en vue de les traiter de façon concertée.

5.2.4.2 Code de déontologie

Il est vrai que le contrôle dépend de la manière avec laquelle il est accueilli mais il est encore plus vrai qu'il dépend de la façon dont il est exercé. En effet, le code de déontologie de l'IGS

tarde à voir le jour. Chaque mission est exercée en suivant les pré-requis qu'ont les inspecteurs pour l'exercice du métier d'auditeur.

Le plan de charge (programme de contrôle) est validé par le chef de l'administration après communication autour des actions contenues dans toutes les structures centrales. Tel que conçu et validé, ledit plan d'action devient un projet de portée générale.

5.2.4.3 La gestion de la formation

Les cadres et le personnel d'encadrement du contrôle des services bénéficient des actions « prévues » dans le plan national de formation propre à la Direction Générale des Douanes. Plusieurs formations sont également organisées par le Ministère des Finances et des privatisations. On note enfin des séminaires dont bénéficient ces agents portant sur des échanges d'expériences dans le cadre de la coopération bilatérale.

5.2.5 Modes et technique d'intervention

La conduite d'une mission d'audit interne est strictement encadrée pour lui garantir le maximum possible de conditions de succès. En général, trois (3) étapes sont communément admises : la préparation, l'exécution et la clôture. Cependant une 4^{ème} étape s'ajoute à savoir le suivi et l'évaluation des recommandations qui donnent à l'obligation de résultat, tout son sens. Le cadre de travail s'observe par un audit qui privilégie plus l'assistance, le conseil et la prévention sur un fond d'écoute et de participation.

Ainsi, au-delà du rôle de vérification de la régularité et de la conformité des actes de gestion aux normes et règlements, les actions de conseil et d'assistance sont consolidées afin de faire de l'audit un instrument d'aide à la décision. Dans ce cadre, le développement de la fonction d'audit se veut une assurance quant à l'existence de procédures claires et transparentes avant de se prononcer sur leur application. L'activité de l'audit interne s'appuie en permanence sur les valeurs qui transcendent l'annualité des bilans, à savoir les règles de déontologie, l'écoute et la participation.

5.3 Conduite d'une mission d'audit interne à la DGD

Les missions d'audit interne telles que réalisées à la DGD, respectent une démarche en 3 phases successives. La première concerne la phase d'étude, la seconde se rattache à la phase de vérification ou de réalisation et la dernière constitue la phase de conclusion.

5.3.1 La phase d'étude

Cette phase vise à assurer que les missions font l'objet d'une préparation minutieuse et qu'un plan est conçu et documenté pour chaque mission. Elle permet également d'élaborer le budget temps et d'être certain que l'effectif affecté à l'équipe de la mission est suffisant et compétent. A l'issue de cette phase, nous avons relevé les étapes comme : l'établissement de l'ordre et de la planification de mission. Ensuite la prise de connaissance et enfin l'analyse et discernement des risques : élaboration du Tableau des forces et des Faiblesses apparentes (TFFA)

5.3.1.1 L'ordre de mission

La Direction Générale établit un ordre de mission avant toute intervention du service de l'audit interne. Celui-ci définit le cadre de la mission et explicite les directives nécessaires afin de bien dérouler la mission. Au nombre de ces directives, nous pouvons citer : l'objet, le lieu, la date et la durée de la mission.

5.3.1.2 Planification de la mission

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

5.3.1.3 La prise de connaissance

La prise de connaissance du sujet se regroupe en 3 ensembles, ayant chacun un thème précis :

- les volumes traités (les volumes et types de transactions) ;
- l'environnement (analyse économique et financière) ;
- l'organisation interne (organigramme, procédures et outils de gestion).

Cette prise de connaissance (collecte d'informations et de données) du domaine à auditer débute par l'élaboration d'une fiche de prise de connaissance. La fiche de prise de connaissance est présentée en annexe 7.

5.3.1.4 Analyse et discernement des risques : élaboration du Tableau des forces et des Faiblesses apparentes (TFFA).

Conditionnant le reste de l'intervention, cette phase d'analyse des risques, dont dépendront la nature et le dosage des contrôles effectués ultérieurement, fait l'objet d'une réflexion approfondie par tous les membres de l'équipe. Pendant cette analyse, les risques sont matérialisés en s'appuyant sur le Tableau de Risques élaboré précédemment. Elle a pour objectif de faire un état des lieux des forces et faiblesses apparentes ou potentielles de l'entité ou du domaine audité afin d'orienter les travaux détaillés.

L'auditeur veillera aux éléments d'appréciation des enjeux ainsi que de la maîtrise de l'activité qui sont déterminants pour la suite de la mission. Comme éléments, nous pouvons citer les données quantitatives permettant d'estimer l'importance des enjeux et les indicateurs de contrôle interne. A la fin de la phase d'étude, le chef de mission élabore un rapport d'orientation de la mission, précisant les objectifs poursuivis et les zones de risque que l'équipe va examiner. Il établit également le TFFA (ébauche), et le calendrier de la mission. Pendant notre revue documentaire, nous avons relevé un exemplaire de rapport d'orientation illustré en annexe 10.

5.3.2 Phase de vérification/réalisation

Elle est constituée de la réunion d'ouverture, de la finalisation du tableau des risques(TFFA), des préparations de l'élaboration du programme de vérification. Ensuite l'on assiste à la conception des procédures de contrôle/audit ainsi que le programme final de vérification et enfin, la synthèse des travaux.

5.3.2.1 La réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture dirigée par le chef d'équipe marque le point de départ des opérations de réalisation. Cette rencontre de démarrage se tient dans les locaux de la structure objet de l'audit et réunit les auditeurs chargés de la mission, le responsable de la structure audité ainsi que les agents concernés par la mission. L'ordre du jour se présente généralement comme suit :

- La présentation par le chef de mission de son équipe à la structure auditée ;
- Le rappel de la notion d'audit ;

- Les objectifs poursuivis ;
- Le calendrier de travail ;

Les modalités de collaboration ainsi que la logistique nécessaire pour la réalisation de la mission

5.3.2.2 Finalisation du tableau des risques(TFFA)

Après avoir acquis une bonne compréhension de l'entité et du sujet, le chef de mission assisté de son équipe :

- fait la synthèse des données collectées suite à l'administration des outils de compréhension (questionnaires de contrôle interne, grille de séparation des tâches, etc.) ;
- dégage l'opinion préliminaire sur le sujet, les fonctions, les processus ou les activités à contrôler/auditer ;
- reprend le référentiel des risques développé à la phase de prise de connaissance préalable de l'entité et du sujet.

5.3.2.3 Préparations de l'élaboration du programme de vérification

Une fois le TFFA élaboré, le chef de mission assisté de l'équipe, reprend, dans le rapport d'orientation, les objectifs de contrôle/audit en vue de préparer le programme de vérification. Ce dernier contient les questionnaires spécifiques à utiliser pendant les travaux de terrain, les procédures à employer, les preuves à examiner, la répartition des tâches entre les auditeurs et le calendrier d'exécution de ces tâches.

5.3.2.4 Conception des procédures de contrôle/audit et finalisation du programme de vérification.

Une fois les procédures identifiées et retenues, le chef de mission assisté de l'équipe conçoit et définit les modalités de mise en œuvre des outils associés aux procédures de contrôle/audit et des tests nécessaires à l'atteinte des objectifs de contrôle/audit.

Les outils généralement intervenus dans les missions d'audit interne de la DGD sont :

- outils/techniques de description/compréhension (Entretiens, revue analytique préliminaire, observation physique, piste d'audit) ;

- outils/techniques de diagnostic (questionnaire de contrôle interne, guide d'entretien, grille d'analyse des tâches, examen analytique, test de conformité, test de permanence, évaluation du contrôle interne, consultation et analyse de fichiers informatiques, etc.) ;
- outils/techniques de validation (observation physique, rapprochement, reconstitution, piste d'audit, sondage, confirmation directe, analyse documentaire, contrôles arithmétiques, enquête, etc.) ;
- outils/techniques de contrôle des opérations (examen des pièces justificatives, confirmation directe, revue analytique détaillée, observation physique, revue analytique finale, guides de contrôle, etc.)

5.3.3 Phase de conclusion

Cette phase comprend essentiellement la rédaction et la transmission du projet de rapport suivi de l'élaboration et diffusion du rapport final.

5.3.3.1 Rédaction et transmission du projet de rapport

Une fois l'ossature du projet de rapport obtenue et validée, le chef de mission assisté de l'équipe :

- fait l'inventaire des risques, des problèmes, des dysfonctionnements et des faiblesses constatés au cours de la mission ;
- apprécie leur gravité à partir des éléments probants recueillis au cours de la mission et de l'estimation des Contrôleurs/Inspecteurs ;
- procède à leur hiérarchisation en fonction du degré de gravité des conséquences qu'ils induisent ;
- rédige les différentes parties du projet rapport ;
- organise une réunion de lecture et de validation du projet de rapport par les membres de l'Equipe ;
- finalise et transmet le projet de rapport au Directeur Général.

5.3.3.2 Elaboration et diffusion du rapport final

De retour au bureau, après la réunion de restitution, le chef de mission :

- intègre les résultats de la validation du projet de rapport :
 - maintient les résultats et les conclusions du projet de rapport ;

- modifie les constats, les analyses et/ou les conclusions du projet de rapport au regard des preuves convaincantes fournies par les responsables de l'entité contrôlée/auditée ;
- élabore une synthèse du rapport ;
- relance, au besoin, l'entité au sujet du plan d'action de mise en œuvre des recommandations ;
- reçoit éventuellement le plan d'action de l'entité et analyse chaque point pour s'assurer de sa pertinence ;
- organise une réunion de lecture et de validation du projet de rapport final par les membres de l'équipe (le cas échéant par le Comité interne de lecture) ;
- finalise le projet de rapport final et annexe le plan d'actions reçu ;
- prépare une lettre de transmission du rapport définitif à l'audité ;
- le rapport final est transmis aux destinataires figurant sur la liste de diffusion.

5.3.4 Le Projet de plan d'action

Le plan d'action de mise en œuvre des recommandations s'élabore à travers le tableau suivant :

Tableau 3 : Plan d'action de mise en œuvre des recommandations

ENTITE :		PLAN D'ACTION DE MISE EN ŒUVRE RECOMMANDATIONS							Folio /	
REF.	RECOMMANDEMENT	ACTIONS OU MESURES A PRENDRE	INDICATEUR DE RESULTAT	INCIDENCE FINANCIERE	DELAIS (mois)					RESPONSABLE

Source : INSPECTION GENERAL DE SERVICE DE LA DGD (2013)

5.3.5 Le suivi de la mise en œuvre du plan d'action

Le rapport d'audit interne a pour objet de mettre en lumière auprès des responsables, les dysfonctionnements relatifs au dispositif de contrôle interne appliqué à un processus donné et correspondant aux différentes catégories d'objectifs.

5.3.5.1 Les objectifs de la phase de mise en œuvre

Les objectifs de la phase de mise en œuvre sont de :

- suivre les actions de progrès mises en place par le domaine audité ;
- analyser le rapport d'avancement du plan d'actions adressé par le domaine audité.

La durée de la phase de suivi de la mise en œuvre est comprise entre 5 et 10 % de la durée totale de la mission.

5.3.5.2 Les événements déclencheurs de la phase de suivi de la mise en œuvre

Les événements déclencheurs de la phase de suivi de la mise en œuvre sont le rapport final, le plan d'action, le résultat et le rapport d'avancement.

Une mission de suivi est menée environ un an après l'intervention pour vérifier que les plans d'action ont été mis en place ou que leur avancement est conforme aux rapports d'avancement adressés. Un rapport d'avancement est émis par les auditeurs. Il se compose :

- des objectifs de la mission;
- d'une synthèse distinguant les recommandations appliquées, non appliquées ou nouvelles ;
- des annexes qui détaillent, pour chaque recommandation, le pourcentage de réalisation.

Conclusion

La présentation de l'état de pratique de l'audit interne nous a permis de relever l'image de l'audit dans l'Administration Générale des Douanes. Nous avons ainsi fait allusion à la motivation et à l'organisation ainsi que le fonctionnement du service d'audit interne sans oublier la démarche de conduite des missions. Notre objectif est d'évaluer tous les différents points relevés dans ce chapitre en suivant les normes professionnelles dans le domaine.

CHAPITRE 6 : REVUE D'ASSURANCE QUALITE INDEPENDANTE DE L'AUDIT INTERNE CONFORMEMENT AUX NORMES IIA

Après avoir présenté l'état de pratique de l'audit interne à la DGD, arrive le moment de son évaluation. Ainsi, afin de se forger une opinion sur le service de l'audit interne de la DGD, nous allons comparer la situation actuelle (décrite dans le chapitre 5) avec les bonnes pratiques généralement reconnues en la matière. Nous nous référerons spécifiquement aux normes professionnelles pour la pratique de l'audit interne de l'IIA déjà mentionnées.

6.1 Présentation et analyse des résultats

L'analyse se fera au fur et à mesure de la présentation des résultats. L'évaluation de la qualité des prestations d'audit, de conseil et autres activités similaires du service de l'audit interne a été réalisée à l'aide de l'instrument d'auto-évaluation. Une séance d'information commune avec toutes les directions centrales suivie de la remise du questionnaire détaillé nous a permis de collecter les données nécessaires. La liste des interlocuteurs rencontrés est présentée en annexe 8.

Avant la séance mentionnée ci-dessus, le service de l'audit interne avait procédé à sa propre auto-évaluation, de manière globale, sur la base d'un outil similaire. Nous avons ensuite analysé cette auto-évaluation et examiné par sondages des activités et des dossiers. Enfin, une évaluation du travail du service de l'audit interne s'est faite en fonction de chaque norme ainsi qu'une opinion sur leur respect, leur respect partiel ou leur non-respect. Seul le questionnaire sera présenté en annexe (annexe 1 ; 3 ; 4) pour des raisons de confidentialité. Pendant notre revue documentaire, nous avons parcouru plusieurs documents présentés en annexe 9.

Les résultats de nos travaux se présentent comme suit dans un tableau sur la base d'indicateurs/critères de performance. Ensuite une analyse détaillée se fera norme par norme.

Tableau 4: évaluation de l'audit interne de la DGD sur la base d'indicateurs/critères de performance

Normes IIA	Formules des indicateurs	Portée	Objectif visé	résultats issus des travaux	Commentaire
Missions, pouvoirs et responsabilités (normes de qualification 1000)	Nombre de missions réalisées/Nombre de missions figurant au plan	mesurer la réalisation du plan et surtout les résultats d'améliorations apportées dans ce domaine.	Réaliser plus de 80 % des missions prévues à la planification initiale	4/10	Ce ratio indique 40% et montre que la réalisation des missions d'audit interne programmées est moyennement satisfaisante puisqu'on est en milieu d'année (juin 2013)
	nombre de missions en cours/Nombre de missions figurant au plan	mesurer la fréquence des missions	entamer et finir deux missions par semestre	1/10	Avec le nombre de missions programmées au plan, il faut en moyenne deux missions par trimestre. Ce ratio indique que les auditeurs ne sont pas assez dynamiques pour conduire simultanément plusieurs missions.
Indépendance et objectivités (normes 1100)	Nombre de plaintes des auditeurs par rapport à leur indépendance /Nombre de missions réalisées	mesurer le degré d'indépendance des auditeurs	avoir un degré d'indépendance à 80%	1/4	Ce ratio (25%) indique que les auditeurs effectuent leurs missions avec une liberté restreinte. La plainte qui nous a été rapportée souvent concerne le rattachement du service d'audit interne à la DCCS plutôt qu'à la Direction générale. Pour eux, ce rattachement ralenti le processus, limite leur indépendance et a tendance de se conformer aux missions d'inspection interne

Compétence et conscience professionnelle (norme 1200)	- qualité des rapports - formations effectuées - formation reçue	Vérifier la conformité des rapports par rapport aux normes ainsi que la compétence des auditeurs	conformité 80% des rapports conformément aux normes et avoir une compétence exigée par ces mêmes normes	-	les rapports d'audit ainsi que les interviews effectués chez un nombre de personnel a permis de conclure que les auditeurs interne ont une compétence moyenne pour effectuer les missions d'audit. Aussi, les diplômes et niveaux exigés par les normes d'audit interne ne sont pas mis en vigueur. Aucun auditeur n'a le CIA et tous reçoivent périodiquement des formations sans en donner à leurs tours
	Dossiers d'audit incomplets/Nombre de missions	apprécier la qualité du travail dans cette phase finale et souvent négligée qu'est la constitution du dossier d'audit	avoir une qualité de travail à 80% satisfaisante	3/7	Depuis 2010 à septembre 2013, les auditeurs ont réalisé 7 missions dont 3 d'entre eux ont des dossiers incomplets (manque de PV, et parfois certains documents indiqués en annexe); ce ratio de 43% indique que la conscience et la compétence des auditeurs sont beaucoup à améliorer
Programme d'assurance et d'amélioration qualité (norme 1300)	nombre d'évaluations externes réalisées/nombre d'évaluations externes prévues	Mesurer la réalisation des évaluations externes en fonction de celles prévues	avoir un taux porté à 100%	0/0	aucune évaluation externe n'a été prévue ni effectuées. Ceci montre que la DGD ne juge opportun de mettre en place un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité.
	nombre d'évaluations internes réalisées/nombre d'évaluations internes prévues	Mesurer la réalisation des évaluations internes en fonction de celles prévues	avoir un taux porté à 100%	1/4	Les évaluations internes indiquent un taux de 25%. Bien qu'elles soient programmées une fois par trimestre, elles trouvent d'énormes difficultés à se réaliser. L'unique d'ailleurs qui a été réalisée cette année est incomplète.

Accomplissement de la mission (norme 2300)	- méthode de travail - mandat - taux de satisfaction	Évaluer, au moyen de rencontres, entrevues et questionnaires, le niveau de satisfaction de la clientèle des missions d'audit interne tant au niveau de l'impact des travaux que de la qualité du contenu et du déroulement des mandats.	S'assurer que les missions d'audit interne s'accomplissent en suivant des normes exigées	-	La documentation de la surveillance de l'activité d'audit par le Directeur de la DCCS se limite à son visa sur le programme, le plan d'audit et la check-list de contrôle. Les vérifications ont permis de constater que la chronologie des documents et des visas ne peut pas être reconstituée dans tous les cas.
Surveillance des actions de progrès (norme 2500)	Recommandations refusées/Total des recommandations	Déterminer le niveau d'acceptation des recommandations formulées	Acceptation par la Direction générale de plus de 100% des recommandations formulées	6/32	Les recommandations du service sont pertinentes et ce taux le prouve largement : 18,75%. La mise en œuvre des recommandations du service d'audit est effective car les intéressés les trouvent utiles et appropriées.
	nombre de recommandations totalement ou partiellement mises en application/nombre de recommandations accepté	Déterminer le niveau de la mise en application des recommandations acceptées dans les rapports d'audit interne	Mettre en application totalement ou partiellement 70 % des recommandations.	14 /25	ce ratio indique un taux de 56% et montre que l'application totalement ou partiellement des recommandations est peu satisfaisante.
Acceptation des risques par la Direction générale (normes 2600)	nombre de risques acceptés par la Direction générale /nombre de risques cartographiés	Déterminer le niveau d'acceptation des risques cartographiés par le service d'audit interne	acceptation par la Direction générale de plus de 80% des risques majeurs identifiés par le service	47/53	Soit un taux satisfaisant de 87%. Cette satisfaction est due à la bonne collaboration des différents départements qui partagent leurs risques majeurs

			d'audit interne		
--	--	--	-----------------	--	--

Source : nous-mêmes

6.1.1 Missions, pouvoirs et responsabilités (normes de qualification 1000)

Dans cette section, nous présenterons des résultats relevés des missions, pouvoirs et responsabilités. Ensuite, une analyse sera faite à travers les normes 1100; 1200 et 1300.

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne sont décrits, conformément à la norme professionnelle, dans la charte d'audit interne. Au niveau de la DGD, les missions sont programmées dans un document appelé plan de charge. Ce dernier est validé par le chef de l'administration après communication autour des actions y contenues avec toutes structures centrales. Tel que conçu et validé, ledit plan d'action devient un projet de portée générale.

Le plan d'action couvre les activités d'audit interne, d'inspection et d'investigation. Les activités d'audit interne ambitionnent de donner à la DGD, une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, de lui apporter des conseils pour les améliorer, de contribuer à créer une valeur ajoutée. Les activités d'inspection permettent de vérifier sur une base ad hoc une forte présomption de gaspillage des ressources ou de mauvaise gestion des résultats. Du côté de l'investigation, elle consiste à examiner les allégations d'actes illicites et répréhensibles afin de déterminer s'ils ont été commis et, le cas échéant, d'identifier la ou les personnes responsables.

6.1.1.1 Indépendance et objectivités (normes 1100)

Les membres de l'Inspection Générale des Services accomplissent leurs missions en toute indépendance, objectivité et impartialité même si l'on note parfois quelques plaintes. Ils ne se substituent pas aux responsables des services déconcentrés et centraux. Leurs échanges avec les unités sont basés sur le partage mutuel des informations et permettent de repérer les dysfonctionnements, les blocages ou les difficultés en vue de les traiter de façon concertée.

Dans son activité quotidienne, l'audit interne a une attitude impartiale et dépourvue de préjugés même si des cumuls de fonctions sont notés. Nous n'avons pas relevé de conflits

d'intérêts malgré ce cumul. Cette norme pose les bases visant à créer des relations de confiance stables entre auditeur et audités de la DGD, afin d'assurer un fonctionnement optimal de l'activité d'audit.

6.1.1.2 Compétence et conscience professionnelle (norme 1200)

L'Inspecteur général, chef de division, supervise les activités des équipes chargées du contrôle. Chaque équipe est dirigée par un chef de mission ayant le grade d'Inspecteur divisionnaire. Les inspecteurs généraux et les chefs de sections sont nommés par arrêté du ministre chargé des finances, sur proposition du Directeur général des douanes.

Les cadres et le personnel d'encadrement du contrôle et du service d'audit interne bénéficient des actions « prévues » dans le plan national de formation propre à la Direction Générale des Douanes, de celles organisées dans le cadre du plan traverse du Ministère des Finances et des Privatisations ainsi que des séminaires portant échanges d'expériences dans le cadre de la coopération bilatérale.

L'Auditeur principal dispose de compétences théoriques et pratiques solides pour réaliser les audits de manière professionnelle. Lors des entretiens nous avons remarqué qu'un nombre considérable du personnel de l'IGS faisant des missions d'audit interne n'ont pas eu suffisamment de certificats internationaux en audit interne.

6.1.1.3 Programme d'assurance et d'amélioration qualité (norme 1300)

L'Inspection Générale des Services (IGS) n'a jusqu'à ce jour pas jugé opportun de mettre en place un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. Ce programme inclut normalement la réalisation périodique d'évaluations internes et externes de la qualité ainsi qu'un suivi interne continu. Chaque partie du programme étant conçue dans un double but : aider l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux opérations de l'Administration et à les améliorer et garantir qu'il est mené en conformité avec les normes.

6.1.2 Gestion de l'audit interne (normes de fonctionnement 2000)

Après avoir présenté les résultats sur la gestion de l'audit interne, nous ferons une analyse de ceux-ci à travers les normes 2100 ; 2200 ; 2300 ; 2400 ; 2500 et 2600.

Lors de notre analyse documentaire, nous avons parcouru plusieurs rapports établis par l'IGS et consulté son dossier de correspondance. Les conclusions de cette analyse mettent en exergue la contribution importante de l'IGS à l'amélioration de la gestion des activités financières et administratives.

Nous avons remarqué que sur la base d'un programme annuel d'activités décidé par le chef de l'administration, l'IGS effectue différents types de contrôles.

Les actions programmées sont l'audit de service, l'audit thématique, l'audit financier et 'audit d'agrément. Les actions non programmées concernent les cas d'urgence ou sur les questions sensibles. Lors de l'examen des documents de la planification des mandats d'audits, nous n'avons pas été à même de faire facilement la corrélation entre les audits planifiés et les rapports d'audits finaux, afin de vérifier si les audits prévus étaient en finalité réalisés. Par ailleurs, il n'existait pas de liste des audits planifiés, réalisés, reportés, annulés et en cours.

L'IGS s'arrête seulement à l'élaboration du plan annuel et n'établit pas de programme pluriannuel. Bien que le manque de ressources puisse expliquer en partie cette situation, une planification pluriannuelle devrait être établie. Ce qui permettrait de garantir une rotation dans l'approche de certains audits à l'avenir.

Conformément aux standards internationaux en la matière, l'IGS doit rédiger, publier, distribuer et tenir à jour un manuel d'audit interne. Dans les faits, un manuel d'audit existe depuis 2010 à l'état de projet non terminé. Le manque de ressources en personnel et le fait que les missions d'inspection et d'audit interne soient réalisées par le même personnel ont été invoqués par l'IGS pour justifier cette situation.

Pour notre part, nous pensons que le manuel d'audit devrait absolument être rédigé et mis à disposition du personnel des douanes sur intranet. Cela permettrait d'accroître la visibilité de la fonction d'audit interne au sein des directions des douanes et de différencier clairement le système de contrôle interne et les tâches de l'IGS.

Dans le respect de la norme 2020 et dans le cadre de sa planification annuelle, la Direction Centrale du Contrôle des Services (DCCS) a informé le Directeur général sur le manque de ressources humaines auquel il est confronté pour l'exécution des missions d'audit interne.

Le Directeur de la DCCS établit couramment pour la Direction générale, un rapport sur les résultats des audits. Toutefois, ces rapports n'informent pas de façon très précise sur l'exposition aux risques significatifs et des contrôles correspondants.

6.1.2.1 Nature du travail – évaluation des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle (norme 2100)

Selon cette norme, l'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'administration (définition des objectifs de l'organisation, promotion et conservation des règles d'éthique de l'organisation, garantir une gestion efficace des performances, etc.). A l'issue de nos investigations, nous avons conclu que l'IGS est en conformité avec une telle analyse.

La planification des audits s'appuie sur l'analyse de risques établie par l'IGS. La majeure partie des mandats d'audit fixés dans le plan annuel de travail se base sur des activités jugées à hauts risques.

Il n'en demeure pas moins que des missions présentant des risques moyens ou plus faibles sont aussi prévues, malgré le manque de capacités en personnel. Le suivi de l'implémentation des recommandations formulées dans tous les rapports de révisions internes et externes, fait également partie des tâches annuelles de l'IGS. Les examens de l'IGS aident la DGD à renforcer le système de contrôle interne. Ils contribuent à améliorer l'efficacité et l'efficience des opérations, de la protection du patrimoine ainsi que du respect des lois, des règlements et des contrats. Complémentairement à cela, la DGD a décidé de formaliser le système de contrôle interne. Cette mesure est corrélée à l'introduction d'un plan d'audit basé sur les risques comme indiquée dans le chapitre 5.

6.1.2.2 Planification de la mission – plan de mission avec objectifs et champ d'intervention (norme 2200)

Lors de l'analyse des documents de révision, nous avons constaté que les classeurs contiennent le plan d'audit et le programme d'audit. Le programme de travail indique les objectifs d'audit et les points à auditer, néanmoins sans faire de lien avec les risques recensés. Ces documents sont brefs et la corrélation avec les papiers de travail n'est pas toujours évidente. Selon les explications que nous avons reçues, il ressort que le manque de ressources humaines (secrétariat, comité d'audit) ne permet pas d'étayer la documentation de planification des audits.

Nous avons également remarqué que le programme d'audit ne précise pas les priorités des points à réviser, ni le détail des ressources allouées. Les réflexions menant à mandater des

consultants externes et leur implication opérationnelle dans la mission ne ressortent pas clairement du plan d'audit. Par ailleurs, l'approbation par le Directeur de la DCCS du plan et du programme d'audit avant le début de la révision n'apparaît pas visiblement dans tous les documents.

6.1.2.3 Accomplissement de la mission (norme 2300)

En l'absence d'un standard de documentation, l'auditeur principal établit les classeurs de travail de manière comparable depuis son entrée en fonction. Ils sont complétés par une check-list qui est visée par le Directeur de la DCCS. Nous avons remarqué que la documentation consiste surtout en des notes d'interviews comportant de conclusion, de copies de documents analysés, voire à l'occasion de notes synthétiques. À l'appui de cette documentation, il s'avère facile pour un tiers de faire le lien entre les papiers de travail et les conclusions ainsi que les recommandations.

La documentation de la surveillance de l'activité d'audit par le Directeur de la DCCS se limite à son visa sur le programme, le plan d'audit et la check-list de contrôle. Les vérifications ont permis de constater que la chronologie des documents et des visas ne peut pas être reconstituée dans tous les cas.

6.1.2.4 Communication des résultats (norme 2400)

Comme indiqué dans le chapitre V, les rapports rédigés par l'Inspection Générale des Services sont confidentiels et soumis à des règles strictes de diffusion.

Les rapports d'audit d'un service sont transmis au Directeur général et au besoin aux Directeurs des services centraux, après la réception du point de vue contradictoire exprimé par les responsables d'unité et leur hiérarchie. Quant aux rapports thématiques, ils sont remis exclusivement à leurs commanditaires. Toutefois, le Directeur général peut arrêter les modalités de diffusion des études, expertises, audit sur les thèmes d'intérêt général. Les travaux thématiques de l'IGS peuvent faire l'objet d'un examen en Conseil de Direction, présidé par le Directeur Général des Douanes. Les orientations retenues et les décisions arrêtées sont reprises dans un relevé de conclusion.

L'IGS communique les résultats de l'audit aux services audités dans une réunion de clôture.

Les rapports finaux contiennent des informations et des constatations complétées éventuellement par des recommandations relatives au mandat effectué. Ils sont complétés par les observations et les mesures envisagées par les audités. La forme des rapports évolue et dépend également de l'implication ou non d'experts externes.

L'échange d'informations entre les organes dirigeants d'une organisation est très important. Ainsi, la fonction d'audit interne n'échappe pas à cette règle. Ce service peut d'ailleurs jouer un rôle important dans le soutien à la gestion de l'administration. Eu égard à ce principe, nous pensons que le Directeur de la DCCS devrait rencontrer le Directeur Général des Douanes à une fréquence régulière.

6.1.2.5 Surveillance des actions de progrès (norme 2500)

Le programme de contrôle stipule que l'IGS doit assurer le suivi des recommandations formulées dans les rapports du vérificateur extérieur. Dans les faits, l'IGS procède à un suivi régulier de toutes les recommandations figurant dans des rapports de révisions internes (IGS), externes (vérificateur extérieur) et dans les procès-verbaux des réunions des différents directeurs. Ce qui représente une charge de travail non négligeable. Pour faciliter la vision des recommandations, il paraîtrait judicieux de préciser dans des colonnes spéciales le nom du service responsable de la mise en œuvre des recommandations et le délai y relatif.

Dans sa planification annuelle, l'IGS prévoit plusieurs jours de travail pour assurer des missions d'inspection et de suivi des recommandations. Ce qui l'empêche d'effectuer en contrepartie d'autres missions d'audit.

6.1.2.6 Acceptation des risques par la Direction générale (normes 2600)

Cette norme précise que, lorsque le responsable de l'audit interne estime que la Direction générale a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec elle. Si aucune décision concernant le risque résiduel n'est prise, le responsable de l'audit interne doit soumettre la question au Conseil, aux fins de résolution. Vu les résultats de nos investigations, nous pensons que l'IGS respecte partiellement cette norme.

6.1.3 Synthèse des résultats

Cette section sera composée essentiellement des éléments de conformité et de non-conformité relevés pendant l'évaluation et la situation globale de l'audit interne par rapport aux normes professionnelles.

6.1.3.1 Conformité et de non-conformité par rapport aux normes IIA

Les résultats de l'évaluation nous a permis de relever des éléments qui matérialisent la conformité et la non-conformité de l'audit interne par rapport aux normes IIA comme le démontre le tableau suivant :

Tableau 5: synthèse des forces et des faiblesses

normes	conformité	Non-conformité	Documents servant de preuves pour l'étude de la conformité et la non-conformité	Risques liés à la non-conformité
Missions, pouvoirs et responsabilités (normes de qualification 1000)	<p>-La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne sont décrits dans un programme de contrôle</p> <p>-Le programme de contrôle couvre les activités d'audit interne, d'inspection et d'investigation</p>	-	<p>- Synthèse des 10 questionnaires distribués (annexe 1)</p> <p>- PV d'entretien 1 (annexe 12)</p>	-
Indépendance et objectivités (normes 1100)	Les membres de l'Inspection Générale des Services accomplissent leurs missions en	-	Synthèse des 10 questionnaires distribués (annexe 1)	-

	toute indépendance, objectivité et impartialité même si cette indépendance se détériore parfois			
Compétence et conscience professionnelle (norme 1200)	Les cadres et le personnel d'encadrement du contrôle et du service d'audit interne bénéficient des actions « prévues » dans le plan national de formation	Les auditeurs n'ont pas de certificats internationaux en audit interne.	Synthèse des 10 questionnaires distribués (annexe 1)	Risque de non actualisation des diligences qu'impose l'IIA
Programme d'assurance et d'amélioration qualité (norme 1300)	-	Manque de programme d'assurance et d'amélioration qualité	- Synthèse des 10 questionnaires distribués (annexe 1) -PV d'entretien 1 (annexe 12)	-Risque de perte de crédibilité des missions d'audit - Risque de non respect de la réglementation en vigueur
Gestion de l'audit interne (normes de fonctionnement 2000)	-contribution importante de l'IGS à l'amélioration de la gestion des activités financières et administratives -exercice de plusieurs missions comme l'audit thématique, l'audit financier et l'audit d'agrément	Manque de corrélation entre les audits planifiés et les rapports d'audits finaux, afin de vérifier si les audits prévus étaient en finalité réalisés	PV d'entretien 2 (annexe 13)	-Risque de non réalisation des missions programmées ; -risque de non évaluation des missions réalisées.
Nature du travail – évaluation des	-évaluation des processus de	-	PV d'entretien 2	-

<p>processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle (norme 2100)</p>	<p>gouvernement d'administration ;</p> <p>-la planification des audits s'appuie sur l'analyse de risques établie par l'IGS ;</p> <p>- la majeure partie des mandats d'audit fixés dans le plan annuel de travail se base sur des activités jugées à hauts risques.</p>		<p>(annexe 13)</p>	
<p>Planification de la mission – plan de mission avec objectifs et champ d'intervention (norme 2200)</p>	<p>-présence de plan d'audit et le programme d'audit</p>	<p>-manque de ressources humaines (secrétariat, comité d'audit) ;</p> <p>- manque de priorités des points à réviser, ni le détail des ressources allouées lors de la planification des audits</p>	<p>- Synthèse des 10 questionnaires distribués (annexe 1)</p> <p>- PV d'entretien 2 (annexe 13)</p>	<p>-Risque d'incompatibilité ou de cumul de fonction ;</p> <p>-risque de confusion dans les planifications des missions d'audit</p>
<p>Accomplissement de la mission (norme 2300)</p>	<p>établissement des classeurs de travail de manière comparable au standard de documentation</p>	<p>-</p>	<p>Synthèse des 10 questionnaires distribués (annexe 1)</p>	<p>-</p>
<p>Communication des résultats</p>	<p>Les rapports rédigés par l'Inspection</p>	<p>-</p>	<p>Synthèse des 10 questionnaires</p>	<p>-</p>

(norme 2400)	Générale des Services sont confidentiels et soumis à des règles strictes de diffusion		s distribués (annexe 1) - PV d'entretien 1 (annexe 12)	
Surveillance des actions de progrès (norme 2500)	suivi régulier de toutes les recommandations figurant dans des rapports de révisions internes	-	PV d'entretien 1 (annexe 3)	-
Acceptation des risques par la Direction générale (normes 2600)	la Direction générale a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation	-	PV d'entretien 1 (annexe 12)	-

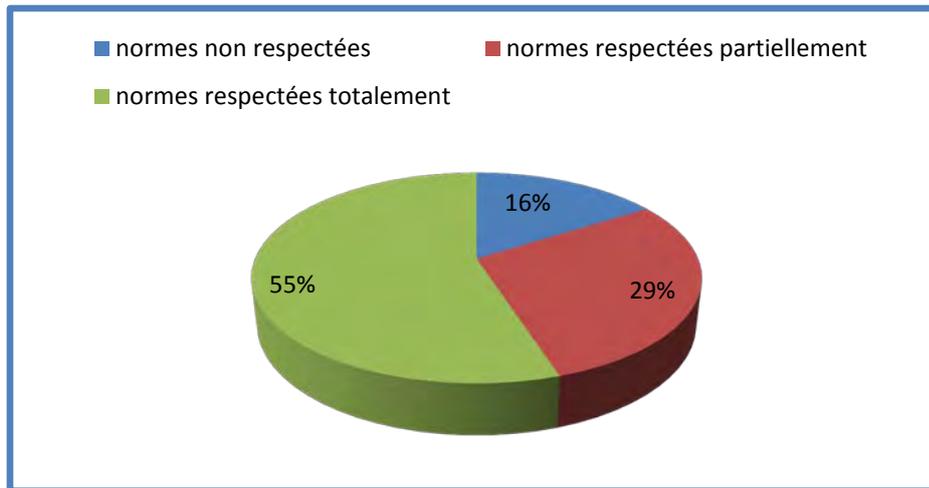
Source : nous mêmes

6.1.4 Situation globale de l'audit interne par rapport aux normes professionnelles

Dans son ensemble, le constat de l'évaluation qui portait sur plus de 120 points met en évidence qu'il existe un potentiel d'amélioration, du point de vue formel, des prestations d'audit par rapport à chacune des normes. L'audit interne respecte à peu près 55% des normes et suit partiellement environ 29% de celles-ci. Ainsi, 16% des normes ne sont pas appliquées.

Ces pourcentages permettent de situer le résultat global de l'application des normes à un peu plus de 70%.

Figure 5: respect global des normes



Source : nous- mêmes

6.2 Recommandations

Les recommandations constituent l'étape finale de notre travail de recherche. Elles consistent à trouver des solutions à mettre en œuvre pour l'amélioration des activités au sein du service Audit Interne.

L'assurance qualité du service «Audit Interne» de la DGD suppose la résolution d'un certain nombre de problèmes. Cependant l'éradication des causes se trouvant à la base des différents problèmes identifiés ne pourra être complète que si certaines dispositions sont prises pour garantir une efficacité des solutions proposées.

C'est dans cette logique que nous formulons quelques recommandations à la Direction Générale et aux agents de différentes directions centrales.

Recommandation n° 1 : adaptation de la charte visant clairement à différencier les diverses activités et les fonctions.

Etant donné que les activités d'audit interne, d'inspection et d'investigation sont réellement différentes, nous invitons le responsable de la DCCS à établir une Charte de l'audit et de la supervision internes. Cette dernière devrait également englober les activités de la section de l'évaluation. Elle pourrait décrire les tâches de la Division de façon générale et de chaque section de manière plus détaillée (Directeur, Audit interne, Enquêtes et Evaluations/inspection).

Recommandation n° 2 : incitation du personnel à l'obtention des certifications en audit interne.

Nous estimons que le Directeur général des douanes devrait encourager le personnel de l'IGS faisant les missions d'audit interne à compléter leurs formations par divers certificats professionnels utiles à la profession (CIA, CGAP, CFSA et CCSA).

Recommandation n° 3 : élaboration d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité

Nous invitons le Directeur de l'IGS à élaborer un programme d'assurance et d'amélioration qualité comprenant la documentation des évaluations internes continues et périodiques sur tous les domaines d'activité de l'audit interne. Ce concept une fois décrit, doit figurer dans le manuel d'audit interne. Il paraît évident que les évaluations continues n'ont de sens que dans la mesure où le service de l'audit interne disposerait de deux personnes qualifiées au moins, ce qui devrait prochainement être le cas.

Recommandations n° 4 : élaboration de la planification annuelle et pluriannuelle des thèmes précis d'audits.

Nous invitons l'IGS :

- à fixer dans la planification annuelle des thèmes précis d'audits dont les titres se retrouveront dans les rapports finaux ;
- à poursuivre l'établissement de la liste des audits planifiés, effectués et reportés qui devra être actualisée au fur et à mesure ;
- à mettre en place une planification pluriannuelle des audits.

Recommandation n° 5 : finalisation du manuel d'audit

Nous invitons l'IGS à terminer l'élaboration du manuel d'audit commencé en 2010 et le mettre à disposition des collaborateurs des douanes sur intranet. Ce manuel devrait couvrir tous les éléments essentiels spécifiés dans les normes d'audit.

Recommandation n° 6 : mention de l'exposition aux risques des les rapports

Dans le respect de la Norme 2060, nous suggérons à la DCCS de mentionner dorénavant dans ses rapports une appréciation sur l'exposition aux risques significatifs et aux contrôles correspondants.

Recommandation n° 7 : révision de la stratégie en matière de planification d'audits

Nous invitons l'IGS à revoir la stratégie en matière de planification d'audits présentant des risques moyens à faibles pour se consacrer plutôt sur des missions présentant des risques plus élevés.

Recommandations n° 8 : liaison entre le programme de travail avec l'analyse de risque

Nous estimons que l'IGS devrait :

- décrire plus clairement le programme de travail en faisant le lien avec l'analyse de risque ;
- faire apparaître dans le programme de travail les priorités et l'allocation des ressources pour chaque sujet à auditer, s'assurer que le programme de travail permette d'établir le lien avec les papiers de travail et les recommandations ;
- faire ressortir du plan d'audit les réflexions concernant l'implication d'experts externes et leur mandat.

Recommandations n° 9 : accomplissement de la mission

Nous invitons l'IGS :

- à mieux formaliser la documentation de travail de manière à ce qu'un tiers professionnel en audit puisse toujours rapprocher les objectifs de la mission. Qu'il puisse distinguer également le contenu des examens réalisés, les résultats, l'opinion de l'auditeur et les recommandations. La standardisation des papiers de travail et son classement peuvent apporter un élément de solution ;
- à intégrer dans le manuel d'audit interne une réglementation relative à la documentation des audits, aux informations à archiver et à la période durant laquelle les dossiers doivent être conservés. Les règles d'accès par des tiers aux papiers de travail devront aussi y être prévues ;
- à établir des notes de révision comportant une synthèse des travaux effectués et permettant de faire le lien entre le programme de travail, les interviews, les documents analysés, puis les constatations et les recommandations mentionnées dans le rapport.
- à établir une systématique pour la revue des papiers de travail et de les dater et les viser ;
- à prévoir dans le manuel d'audit, l'établissement de standards concernant la documentation.

Recommandations n° 10 : communication des résultats

Afin de pouvoir livrer les rapports d'audit en temps utile dès la fin de l'audit, nous sommes d'avis qu'il serait nécessaire de définir une marche à suivre en cas de retard significatif dans la réception des observations des services audités. Parallèlement, nous pensons qu'il faudrait promouvoir le rôle de l'IGS en général et améliorer la communication avec les audités, afin de garantir l'attention nécessaire du management.

Recommandation n° 11 : visibilité de la fonction d'audit interne

Dans le but d'accroître la visibilité de la fonction d'audit interne au sein de la DGD, nous invitons le Directeur de la DCCS à accroître les contacts avec le Directeur Général des Douanes.

Pour le suivi de ces recommandations, un responsable peut être désigné. Ceci, de sorte qu'une fois le programme d'actions correctives ou de progrès mis en place après un audit, celui-ci puisse veiller à son application. Ce responsable fera ainsi un reporting selon une périodicité en fonction de l'importance des recommandations. Le plan de mise en œuvre de ces recommandations se présente comme suit :

Tableau 6: plan de mise en œuvre des recommandations

N°	Recommandations	Responsable	Délais
1	Etablir une Charte de l'audit et de la supervision internes	Directeur de le DCCS	De 1 à 3 mois
2	- Former le personnel à l'obtention des certificats en audit interne - Recruter deux à trois auditeurs internes	Direction générale	De 3 à 6 mois
3	- Elaborer un programme (concept) d'assurance et d'amélioration qualité - Disposer deux (2) personnes pour les évaluations continues	Responsable de l'IGS	De 6 à 12 mois
4	-Fixer dans la planification annuelle des thèmes précis d'audits - Poursuivre l'établissement de la liste des audits planifiés, effectués et reportés - Mettre en place une planification pluriannuelle des audits.	Responsable de l'IGS	De 3 à 6 mois
5	Terminer l'élaboration du manuel d'audit	Responsable de l'IGS	De 1 à 3 mois
6	Mentionner dorénavant dans ses rapports une appréciation sur l'exposition aux risques significatifs et aux contrôles correspondants	Directeur de la DCCS	immédiat

N°	Recommandations	Responsable	Délais
7	Revoir sa stratégie en matière de planification d'audits présentant des risques moyens à faibles pour se consacrer plutôt sur des missions présentant des risques plus élevés.	IGS/Directeur de le DCCS	immédiat
8	- Décrire plus clairement le programme de travail en faisant le lien avec l'analyse de risque - Faire apparaître dans le programme de travail les priorités et l'allocation des ressources pour chaque sujet à auditer	IGS	De 1 à 3 mois
9	- Etablir des notes de révision comportant une synthèse des travaux effectués et permettant de faire le lien entre le programme de travail, les interviews - Prévoir dans le manuel d'audit l'établissement de standards concernant la documentation	IGS	De 3 à 6 mois
10	- Définir une marche à suivre en cas de retard significatif dans la réception des observations des services audités - Promouvoir le rôle de l'IGS en général et améliorer la communication avec les audités	IGS/Directeur de la DCCS	immédiat
11	Dans le but d'accroître la visibilité de la fonction d'audit interne au sein de la DGD, j'invite le Directeur de la DCCS à accroître les contacts avec le Directeur Général des Douanes.	IGS/Directeur de la DCCS	immédiat

Sources : nous-mêmes

Conclusion

Les résultats de l'évaluation donnent à travers ce chapitre une image plus ou moins positive du point de vue de la pertinence de l'action de l'audit interne. Toutefois, en comparaison avec les normes professionnelles en matière d'audit interne on relève beaucoup de faiblesses. Celles-ci s'observent notamment dans la formalisation des documents d'audit et dans le contrôle qualité des travaux de l'audit interne.

Ainsi, pour une meilleure redynamisation de la pratique de l'audit interne, nous souhaitons une application rigoureuse des recommandations formulées.

Conclusion de la deuxième partie

Cette deuxième partie nous a permis de prendre connaissance du contexte pratique de notre thème. Nous avons procédé successivement à la présentation de la Direction Générale des Douanes togolaises, ensuite l'état de pratique de l'audit interne et enfin une revue d'assurance qualité indépendante.

Les recommandations étant présentées à la fin de notre revue, ceci nous a permis de décliner un plan action de leurs mises en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La présence d'un service d'audit interne au sein d'une organisation permet à priori la bonne gouvernance à travers des missions d'assurance et de conseil. L'Audit Interne suit un processus de gestion exemplaire et constitue un engagement à l'excellence. Cependant nous avons noté pendant ces dernières années une baisse de cette excellence à cause du manque de revues d'assurance qualité indépendante dans nos administrations publiques. En effet, pour atteindre ses objectifs et s'assurer de sa conformité avec les normes et règlements en vigueur, la fonction d'audit interne doit faire objet d'un audit à son tour comme toutes les autres fonctions. Cela nous a amené à orienter notre thème sur l'évaluation externe de l'audit interne conformément aux normes professionnelles IIA et plus précisément au sein de la Direction Générale des Douanes togolaises.

L'objectif principal de notre étude était de faire une revue d'assurance qualité indépendante du service de l'audit interne de la Direction Générale des Douanes togolaises à travers une évaluation. Pour atteindre cet objectif, nous avons scindé notre travail en deux parties dont la première a été consacrée à la revue de la littérature. Dans cette première partie de notre étude, il a été essentiellement question de procéder à l'analyse critique des notions clés autour desquelles s'articule le thème du mémoire et de présenter la méthodologie de l'étude.

La deuxième partie de notre étude nous a permis de prendre connaissance du contexte pratique de notre thème. Nous avons procédé successivement à la présentation de la Direction Générale des Douanes togolaises, ensuite l'état de pratique de l'audit interne et enfin une revue d'assurance qualité indépendante.

Au terme de notre évaluation, nous pouvons dire que l'objectif général de notre étude a été atteint. Dans son ensemble, le constat de l'évaluation qui portait sur plus de 120 points met en évidence qu'il existe un potentiel d'amélioration, du point de vue formel, des prestations d'audit par rapport à chacune des normes afin de remplir les conditions requises. L'audit interne respecte quelque 55% des normes et suit partiellement environ 29% de celles-ci. 16% des normes ne sont pas appliquées. Ces pourcentages permettent de situer le résultat global de l'application des normes à un peu plus de 70%.

Ainsi, pour une amélioration de la fonction d'audit interne, des recommandations ont été présentées. Ceci nous a permis de décliner un plan action de mise en œuvre de celle-ci.

Notre travail, sans prétendre à une référence absolue, peut être une porte ouverte à d'autres études au sein des secteurs publics. Mais il servira efficacement la DGD du Togo à améliorer le service d'audit interne et à se conformer aux normes professionnelles IIA.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : guide d'évaluation de l'audit interne de la DGD

Compréhension de l'audit interne

Veillez évaluer les connaissances de l'audit interne dans les domaines suivants :

> Les responsabilités et le fonctionnement du comité d'audit :

Très satisfaisant

Satisfaisant

Perfectible

> L'activité de l'entité :

Très satisfaisant

Satisfaisant

Perfectible

> Les risques auxquels l'entité est confrontée :

Très satisfaisant

Satisfaisant

Perfectible

> Le système de contrôle de l'entité :

Très satisfaisant

Satisfaisant

Perfectible

Commentaires

Il n'existe pas de comité d'audit

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

Charte et structure

La charte de l'audit interne définit-elle de façon suffisamment détaillée :

> Les missions et responsabilités ? Oui Non

> Les normes de travail ? Oui Non

> L'organisation et le processus d'audit ? Oui Non

> La référence aux principes, codes et normes en vigueur dans le groupe ? Oui Non

Veillez évaluer l'étendue actuelle des missions de l'audit interne en fonction des besoins actuels de l'entité.

Très satisfaisant

Satisfaisant

Perfectible

Veillez évaluer l'étendue actuelle des missions de l'audit interne en fonction des besoins futurs de l'entité.

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Veillez évaluer la structure de l'audit interne en termes d'amélioration de :

> son objectivité :

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

> sa compréhension des problématiques opérationnelles de l'entité :

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

> sa capacité à répondre aux problématiques opérationnelles de l'entité :

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Compétences et expérience

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

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Veillez évaluer la composition et les compétences de l'équipe d'audit interne.

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Veillez évaluer le degré d'indépendance des équipes d'audit interne par rapport aux activités qu'elles doivent contrôler.

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Commentaires

.....Le fait de placer l'IGS sous la DSC impacte parfois l'indépendance des auditeurs

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

Communication

Veillez évaluer la réceptivité de l'audit interne concernant des demandes émanant du comité d'audit, et notamment des demandes de contrôles spécifiques.

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Veillez évaluer la franchise dont fait preuve l'audit interne vis-à-vis du comité.

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Veillez évaluer la façon dont l'audit interne traite de problématiques critiques ou controversées.

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Au cours des 12 derniers mois, le président du comité d'audit a-t-il été parfaitement mis au courant des conclusions et des développements significatifs avant la tenue des réunions du comité d'audit ?

Non Oui

Veillez évaluer le processus d'audit interne visant à contrôler la résolution de problématiques en cours.

Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Commentaires

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

Cette section doit se concentrer sur les indicateurs clés de performance mis en place pour l'équipe d'audit interne.

Performances

De quelle manière l'audit interne a-t-il apporté une valeur ajoutée à l'entité ?

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

De manière générale, comment évalueriez-vous les performances de l'audit interne ?

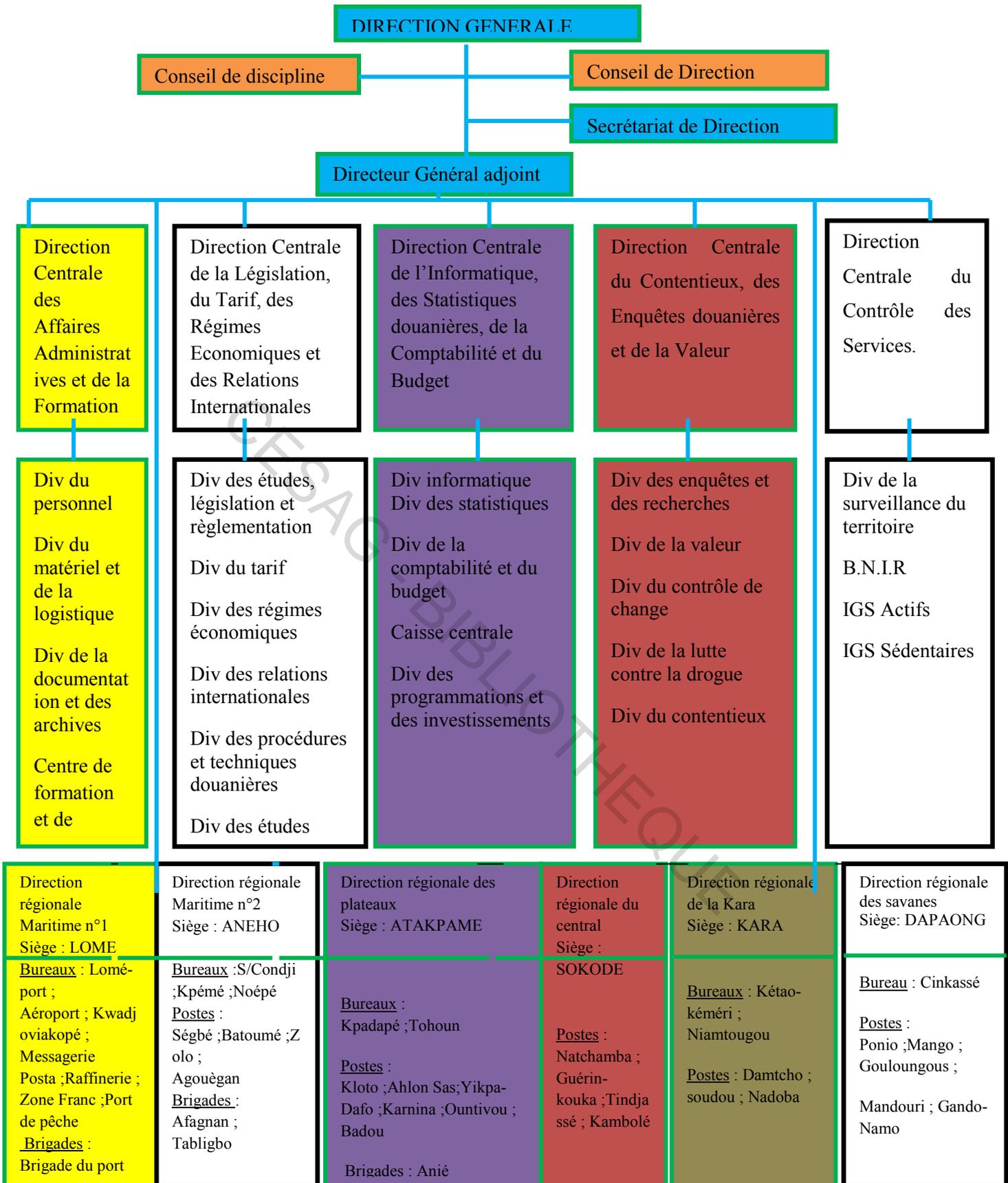
Très satisfaisant Satisfaisant Perfectible

Commentaires généraux

La synthèse des points montre que l'audit interne de la DGD présente des faiblesses d'application matérialisant la non- conformité ainsi que des conformités aux normes beaucoup plus favorables.

Annexe 2 : organigramme de la Direction Générale des Douanes togolaises selon le décret n°97-104/1997 en septembre 2013.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Source : Manuel de procédure de la Direction Générale des Douanes

Div = Division

Annexe 3 : évaluation du Risque lié à la culture éthique de l'entité (gouvernance)

Questions	oui	non	non appliqué	commentaire
Des transactions douteuses ont-elles déjà été détectées dans le passé ?				
L'entité a-t-elle déjà fait l'objet de condamnations en justice pour des actions frauduleuses ?				
Évaluer l'adéquation des principes comptables retenus (agressivité des options, fréquence des changements de méthodes)				
Existe-t-il un code éthique ?				
Ce code est-il connu de tous ?				
Existe-t-il un dispositif d'alerte indépendant de la direction (inspection, audit ; dénonciation et plaintes, etc.)?				
Existe-t-il des actions de prévention / formation au sujet de la fraude dans l'organisation ?				
Globalement, le management semble-t-il conscient des risques liés à la fraude ?				

Source : nous-mêmes

Annexe 4 : évaluation du Risque lié au niveau de pression pesant sur l'entité et ses dirigeants

Questions	oui	non	non appliqué	commentaire
Le montant des financements mobilisés s'est-il récemment détérioré ?				
Les taux de réalisation des activités se sont-ils dégradés ?				
La situation de trésorerie est elle préoccupante ?				
Existe-t-il des menaces d'arrêt des financements de certains projets par les PTF ?				
Les délais de règlements des fournisseurs se sont-ils allongés ?				
Train de vie/revenus ?				

Centre d'intérêt en dehors de l'entité (jeux, art, antiquités) ?				
Rumeurs de conflits d'intérêts ou de fraude?				
Le niveau de qualité des services attendu est-il réaliste ?				
Les objectifs fixés / annoncés sont-ils réalistes ?				

Source : nous-mêmes

Annexe 5 : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP)

		Processus :
		Code classement : EI 1
Structure auditée : XXXX		N° FRAP : 0001
N° objectif d'audit :	Rédacteur (S) :	Date :
<p><u>Problème</u> N° (chapitre) TITRE (du problème) : Règle d'exemplarité et d'intégrité « environnement de contrôle » (Synthèse de manière synthétique, autonome et percutante les risques résiduels, leurs causes et les conséquences)</p>		
<p><u>Constats</u></p>		
<p><u>Causes réelles (scenarios d'empêchement)</u></p>		
<p><u>Conséquences (impacts) Risques résiduels réel (Cote : 20 : élevé)</u> <u>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</u> <u>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</u> Non atteinte des objectifs de gestion de l'entité (à préciser) en raison de l'importance de l'impact des défaillances sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Image (réputation) • Ethique • Financier (perte financière, contraction ou arrêt des financements, etc.) • Responsabilité civile ou pénale • ... 		

Recommandations (Bonnes pratiques à mettre en œuvre)

Etablie par : XA, ZB	Revue par (chef de mission) : xxx	Soumise à avis de l'audité :
Date :xxxx	Date : xxx	Date : xx/xx/2011

Source : nous-mêmes

Annexe 6 : structure d'une Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP)

FRAP :	STRUCTURE (Contenu) :
PROBLEME	<ul style="list-style-type: none"> • Formulation synthétique, autonome et percutante du dysfonctionnement (ou anomalie) constaté • C'est un dysfonctionnement important qui compromet le ou les résultats attendus
FAITS	<ul style="list-style-type: none"> • L'événement symptomatique constaté (cet événement se voit et se constate) • Ce sont les dysfonctionnements qui se manifestent par tels incidents ou telles anomalies et qui ont été constatées
CAUSES	<ul style="list-style-type: none"> • La condition non remplie ou facteur de risque : observée ou déduite, elle explique la survenance du fait (dysfonctionnement ou anomalie) • Les causes dont la ou (les) origine(s) sont les mauvaises conditions de fonctionnement
CONSEQUENCES	<ul style="list-style-type: none"> • Elle est constatée par l'auditeur et/ ou l'audité ou supputé (risque) • Les conséquences ont pour impacts certains ou probables une sous performance ou une perte de valeur suffisamment importante
SOLUTION/ RECOMMANDATION	<ul style="list-style-type: none"> • La recommandation proposée pour remédier au problème (dysfonctionnement ou anomalie) • La recommandation nécessite une action précise visant à éliminer les conséquences engendrées par les causes.

Source : nous-mêmes

Annexe 7 : fiche de prise de connaissance

Structure auditée :	Rédacteurs :	Visé par :
Elaboré le :	REF	Le :
Objectif : Avoir une vue d'ensemble de l'entité	QUESTIONNAIRE DE PRISE DE CONNAISSANCE	OBSERVATIONS
Présentation de l'entité		
Localisation (adresse et coordonnées)		
Historique		
Missions		
Activités, prestations, produits et services		
Clients, bénéficiaires et/ou usagers ;		
Organisation		
Structures de contrôle, de surveillance et de gouvernance		
Contrôles antérieurs effectués		
Evénements marquants, actualité		
Identité des principaux responsables		
Autres		
Documents à obtenir		
Organigramme		
Manuel de procédures		
Rapports divers (d'activités et/ou de gestion, financiers...).		
Textes (création, organisation, fonctionnement) et réglementation applicable		
Statuts et règlement intérieur,		
Autres		

Source : nous-mêmes

Annexe 8 : Services et interlocuteurs rencontrés

SERVICES	INTERLOCUTEURS
IGS Actifs	les agents du service
IGS Sédentaires (audit interne)	les agents du service
Division de la surveillance du territoire	les agents du service
Direction centrale du contrôle des services	Directeur de la direction
Direction des ressources humaines	Directeur des ressources humaines
Direction centrale des affaires administratives et de formation	Directeur de la direction
Direction centrale de la législation, du tarif, des régimes économiques et des relations internationales	Directeur de la direction
Direction centrale du contentieux, des enquêtes douanières et de la valeur	Directeur de la direction
Direction centrale de l'informatique, comptabilité et de budget	Directeur de la direction

Source : nous-mêmes

Annexe 9 : liste des documents consultés

N°	DOCUMENTS
1	Les textes législatifs et réglementaires régissant la structure audité
2	Les programmes et les rapports d'activités des 3 derniers exercices
3	L'organigramme schématique et détaillé de la structure concernée
4	La description des principales missions et responsabilités pour chaque composante de l'organigramme

5	Les fiches de description de poste des principaux responsables (directeurs et chefs de service)
6	Lettres de missions et contrats d'objectifs des 3 dernières années
7	Les tableaux de bords
8	Budgets des 3 dernières années
9	Les rapports financiers et d'activités
10	Les manuels de procédures appliqués pour la réalisation des missions
11	Le descriptif des mécanismes de coordination et de communication en vigueur
12	L'inventaire des applications informatiques opérationnelles et leurs descriptifs succincts

Source : nous-mêmes

Annexe 10 : exemplaire de rapport d'orientation

AUDIT DE ...	RAPPORT D'ORIENTATION	REDACTEURS :
OBJECTIFS SPECIFIQUES D'AUDIT RETENUS : Critères de maîtrise du domaine ou de l'activité	ANALYSE DES RISQUES : Forces et faiblesses apparentes en cas de non atteinte de l'objectif de contrôle	
-	-	

Source : nous-mêmes

Annexe 11 : liste des rapports de l'IGS

Les rapports internes destinés à la Direction générale	Le rapport de vérification interne
	Le rapport d'audit interne
	Le rapport sur l'évaluation du système de contrôle interne et sur la maîtrise des risques
	Le rapport sur les missions d'inspection

Source : nous-mêmes

Annexe 12: PV d'entretien 1

PV D'ENTRETIEN AVEC LE DIRECTEUR DE LA DSC

Procès – verbal

Le mercredi 17 juillet 2013 à 9 heures dans le bureau de la DSC est tenu un entretien avec ledit Directeur dans le compte de la mission d'audit basé sur les risques de la Douane togolaise.

Etaient présents à l'entretien, le Directeur de la DSC et les auditeurs pilotant la mission.

L'entretien s'est articulé autour des points suivants :

1. l'existence d'un programme de contrôle contenant les missions, pouvoirs et responsabilités au lieu d'une charte d'audit ;
2. les difficultés ou raisons qui poussent à ne pas effectuer les revues d'assurance qualité du service d'audit ;
3. la communication des résultats d'audit ;
4. la surveillance des actions de progrès des audits déjà effectués ;
5. l'acceptation des risques par la Direction générale.

Plus rien n'étant à débattre, les auditeurs ont remercié le Directeur de la DSC et autorisent la fin de l'entretien à 10h 00.

Le chef de mission

Directeur de la DSC

Source : Service d'audit interne (IGS)

Annexe 13: PV d'entretien 2

PV D'ENTRETIEN AVEC LE PERSONNEL DE L'IGS

Procès – verbal

Le lundi 22 juillet 2013 à 9 heures dans le bureau de l'IGS est tenu un entretien avec le personnel de l'IGS dans le compte de la mission d'audit basé sur les risques de la Douane togolaise.

Etaient présents à l'entretien, le personnel de l'IGS et les auditeurs pilotant la mission.

L'entretien s'est articulé autour des points suivants :

1. le mode de gestion de l'audit interne ;
2. la nature du travail – évaluation des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle
3. Planification de la mission – plan de mission avec objectifs et champ d'intervention ;
4. le mode de gestion de l'audit interne ;

Plus rien n'étant à débattre, les auditeurs ont remercié le personnel de l'IGS et autorisent la fin de l'entretien à 11h 00.

Le chef de mission

Auditeur interne de la DGD Togo

Source : Service d'audit interne (IGS)

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ouvrages

1. BARBIER Etienne (1999), *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit: l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*, Edition MAXIMA, collection Institut de l'audit interne, Paris, 124 pages.
2. BERNARD Frédéric & al. (2013), *Contrôle interne* 4^{ème} édition, Edition Maxima, Paris, 332 pages.
3. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit Interne, enjeux et pratiques à l'international*, Edition d'Organisation, collection Finance, Paris, 318 pages.
4. BOUTTE Gilbert (2006), *Risques et catastrophes: comment éviter et prévenir les crises ?* 1^{ère} édition, Edition Papyrus, France, 344 pages.
5. CLEARY Sean & MALLERET Thierry (2006), *Risques : perception, évaluation et gestion*, Edition Maxima, Paris, 125 pages.
6. EBONDO Wa Mandzila (2007), Cahier de Recherche n°17 - 2007 : Audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratiques, Edition Euromed Management, Marseille, 13 pages.
7. GERBIER Alain (1996), *La charte d'Audit support d'une légitimité*, Editions Institut Français des Auditeurs Consultants Internes (IFACI), Paris, 177 pages.
8. GIESEN Eva (2008), *Démarche qualité et norme ISO 9001 : une culture managériale appliquée à la recherche*, 1^{ère} édition, Edition IRD, Paris, 177 pages.
9. GILLET-GOINARD Florence et SENO Bernard (2002), *La qualité simple et efficace à l'attention des managers*, Edition ESF, Paris, 124pages.
10. GRAND Bernad & VERDALLE Bernad (2006), *Audit comptable et financier*, 2^{ème} édition, Edition Economica, Paris, 111 pages.
11. IFACI & Institut de l 'Audit Interne (2013), *Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne*, Edition 2013, Paris, 255 pages.
12. IFACI & Institut de l'Audit Interne (2001), *Evaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne, un cadre de référence*, collection les cahiers de recherche, Paris, 45 pages.
13. IFACI &, Institut de l 'Audit Interne (2000), *Les mots de l'audit*, Editions LIAISONS, Paris, 110 pages.
14. IFACI & Institut de l'Audit Interne (2008), *L'audit interne en France et dans le monde*, Edition d'organisation, Paris, 108 pages.

15. IFACI & Institut de l'Audit Interne (2013), *Les outils de l'audit interne - 40 fiches pour conduire une mission d'audit*, Edition Eyrolles, Paris 109 pages.
16. LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean Pierre (2007), *Audit et Commissariat aux comptes*, Edition GUALINO, collection EJA, Paris, 330pages.
17. LEMANT Olivier (1999), *Créer, organiser et développer l'audit interne: Que faire pour réussir?* Edition MAXIMA, collection Institut de l'audit interne, Paris, 177 pages.
18. LEMANT Olivier (1995), *La conduite d'une mission d'audit interne : méthodologie élaborée par un groupe de la recherche*, 2^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, 279 pages.
19. MADOZ Jean-Pierre (2003), *L'audit et les projets*, Edition AFNOR, Paris, 182 pages.
20. MOUGIN Yvon (2003), *Les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne*, 2^{ème} édition, Edition AFNOR, Paris, 266 pages.
21. MUZZOLINI Frédéric (2005), *Production alimentaire et environnementale : le respect des règlements, la maîtrise des impacts et des risques, la valorisation des engagements*, 1^{ère} édition, France, 221 pages.
22. PIGE Benoît (2009), *Audit et contrôle interne* 3^{ème} édition, Edition EMS, Paris, 319 pages.
23. PIGE Benoît (2001), *Audit et contrôle interne*, 2^{ème} édition, Paris, 207 pages.
24. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 480 pages.
25. RENARD Jacques (2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 479 pages.
26. RENARD Jacques (2004), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 5^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 422 pages.
27. RENARD Jacques (2002), *L'audit interne ce qui fait le débat*, 4^{ème} édition, Editions d'organisation, Paris 267 pages.
28. SARDI Antoine (2002), *Audit et contrôle interne bancaire*, Edition AFGES, 1^{ère} Edition, Paris, 1093 pages.
29. SCHICK Pierre (2007), *Mémento d'audit interne*, Edition DUNOD, collection Fonctions de l'entreprise, Gestion/ Finance, Paris, 215pages.
30. SCHICK Pierre et LEMANT Olivier (2001), *Guide de self-audit*, Edition d'ORGANISATION, 2^{ème} édition, collection Les livres outils, Paris, 217 pages.

Articles

31. BAPST Pierre Alexandre & BERGERET Florence (2002), Pour le management des risques orienté vers la protection de l'entreprise et la création des valeurs, 1^{ère} partie, *Revue Française de l'Audit Interne*, N°161 : 10-12.
32. BAPST Pierre Alexandre & BERGERET Florence (2002), Pour le management des risques orienté vers la protection de l'entreprise et la création des valeurs, 2^{ème} partie, *Revue Française de l'Audit Interne*, N°162 : 31-33.
33. DUMAS Jacques (1999), La mesure de la performance en audit interne, *Revue Française de l'Audit Interne*, n° 147
34. HEBBAZI Ahmed (2001), *Un mode managérial visant l'excellence: la certification de l'audit interne*, *Audit* n°153 : 22-24

Sources Internet

35. AMORIM Aude & al. (2005), *Guide de l'évaluation*, www.diplomatie.gouv.fr/fr/IMG/pdf/Guide_de_l_evaluation_2005.pdf. Consulté le 10 juillet 2013.
36. BAPST Pierre Alexandre (2003), *Qu'est-ce que le risk management ?*, www.acors.org/ARLES%2003%atiskmanquestce.htm1. Consulté le 14 septembre 2013.
37. Code des douanes loi n° 66-22 du 23 décembre 1966, http://www.vertic.org/media/National%20Legislation/Togo/TG_Code_des_Douanes.pdf. Consulté le 05 janvier 2014.
38. Douane du Togo : Le Togo doit réformer son code des douanes, <http://www.republicoftogo.com/Toutes-les-rubriques/Finances/Le-Togo-doit-reformer-son-code-des-douanes>. Consulté le 03 décembre 2013.
39. MERCIER Jean Sébastien (2011), *Valider l'audit interne*, www.camagazine.com/archives-fr/edition-imprimee/2011/nov/regulars/camagazine53541.aspx. Consulté le 10 juillet 2013.