



Centre Africain d'Études Supérieures en Gestion

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

**Master Professionnel en Audit et
Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 6
2011- 2013**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE DANS UNE SOCIETE
MINIERE : CAS DE LA COMPAGNIE DES BAUXITES DE GUINEE**

Préparé par :

M. DIABY Boubacar Bella

Dirigé par :

Monsieur SY Pape Alpha Ousmane

Auditeur interne CIA

Professeur associé au CESAG

octobre 2014

DEDICACE

À Ma chère mère et à la mémoire de mon cher feu père.

À Mes frères Moustapha DIABY, Aboubacar DIABY et Mohamed Aliou DIABY.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Louanges à ALLAH, seigneur de l'univers qui m'a donné la force et le courage qui m'ont permis de réaliser cette étude. Et à travers lui j'adresse mes remerciements les plus vifs à :

- ❖ mes parents particulièrement à mon grand frère Moustapha DIABY pour n'avoir ménagé aucun effort pour ma formation,
- ❖ messieurs Kémoko TOURE et Namory CONDE pour avoir autorisé mon stage au sein de la compagnie.
- ❖ Monsieur BHUIYAN Mickey, Chef de l'Audit Interne de la CBG pour avoir accepté et faciliter cette étude dans son département ;
- ❖ messieurs Denis LEBLANC et Joseph DYUOLA pour les informations recueillies auprès d'eux ;
- ❖ Monsieur Pape Alpha Ousmane SY mon directeur de mémoire, pour avoir accepté de diriger ce mémoire malgré ses multiples occupations ;
- ❖ Monsieur Moustapha Mamy DIABY, pour l'ensemble de ses contributions ;
- ❖ tout le corps professoral et l'administration du CESAG, pour son encadrement ;
- ❖ mon cher ami BAH Mamadou Hady, pour son soutien moral et matériel ;
- ❖ Monsieur Oumar Tafsir CAMARA expert comptable, associé du Cabinet TAFSIR AUDIT & CONSEILS, pour ses précieux conseils ;
- ❖ tout le personnel du département de l'audit interne de la CBG ;
- ❖ tous mes parents, amis et connaissances qui n'ont cessé de m'apporter leur soutien et leur solidarité.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ALCOA :	Aluminium Company of America
AMC :	Alliance Mining Commodities
AMF :	Autorité des Marchés Financiers
ANAIM :	Agence Nationale d'Aménagement des Infrastructures Minières
CA :	le Conseil d'Administration de la Compagnie des Bauxites de Guinée
CAC :	les Commissaires aux comptes
CBG :	Compagnie des Bauxites de Guinée
CC :	le Comité Consultatif
CDF :	Centre de Développement et de Formation
CESAG :	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CFB :	Les Chemins de Fer de Boké
CIA :	Certified Internal Auditor
CNT :	Conseil National de la Transition de la Guinée
COCO :	Criteria on Contrôle Committee
COSO :	Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission
CT :	le Comité Technique du conseil d'administration de la CBG
DAI :	Département de l'Audit Interne
DG :	Directeur Général
FRAP :	Feuille de Révélation et d'analyse de Problème
GAC :	Guinea Alumina Corporation
IFA :	Institut Français des Administrateurs
IFACI :	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
IIA :	The Institute of Internal Auditors
MPA :	Modalités Pratiques d'Application des normes d'audit interne
OCDE :	l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droits des Affaires
PDG :	Président Directeur Général
QCI :	Questionnaire de Contrôle Interne

QPC : Questionnaire de Prise de Connaissance

Rd' O : Rapport d'Orientation

RH : les Ressources Humaines

SWOT : Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats

TARIS : le Tableau des risques

TFfA : Tableau Des Forces Et Faiblesses Apparentes

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

US GAAP : United States Generally Accepted Accounting Principles

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES

❖ Liste des figures

Figure 1 modèle de feuille de révélation et d'analyse de problème	49
Figure 2 : le modèle d'analyse.....	55
Figure 3 : organigramme de l'Audit Interne au 02 mars 2014	71
Figure 4 : analyse de l'environnement interne et externe de l'Audit Interne de la CBG	98
Figure 5 : schéma de démarche de planification stratégique.....	102

❖ Liste des tableaux

Tableau 1 : tableau de classement des audits par objectif et par destination.....	14
Tableau 2 : modèle de tableau des risques	44
Tableau 3 : modèle de tableau des risques	45
Tableau 4 : modèle de tableau des forces et faiblesses apparentes	47
Tableau 5 : tableau de suivi des recommandations de l'audit interne et du Comité d'Audit.....	85

LISTES DES ANNEXES

Annexe 1 : Questionnaire d'Entretien avec le Directeur Général ou son représentant	111
Annexe 2 : Questionnaire à remplir par les responsables de services	112
Annexe 3 : Guide d'entretien avec le Responsable de l'audit Interne.....	114
Annexe 4 : référentiel de COSO I	116
Annexe 5 : organigramme de la CBG au 27 septembre 2013	116

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	ii
REMERCIEMENTS	iii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iv
LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES	vi
TABLE DES MATIERES	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE :	7
CHAPITRE I : L' AUDIT INTERNE ET SON PERIMETRE D'INTERVENTION.....	8
1.1. L'audit interne	8
1.1.1. Définition de l'audit interne	8
1.1.2. Objectifs de l'audit interne	10
1.1.3. La mission de l'audit interne	10
1.1.4. Les typologies de missions d'audit interne.....	11
1.1.4.1. Les missions d'assurance	11
1.1.4.2. Les missions de conseils.....	12
1.1.5. Champ d'application de l'audit interne	12
1.1.5.1. Le classement par objectif/nature.....	12
1.1.5.2. Le classement par destination.....	14
1.1.6. L'audit interne une profession normée et normalisée	15
1.2. LE CONTROLE INTERNE.....	16
1.2.1. Définition du contrôle interne	16
1.2.2. Autres définitions du contrôle interne	17
1.2.2.1. Définition de l'Ordre des Experts Comptables français.....	17
1.2.2.2. Définition de COCO du contrôle interne.....	18
1.2.2.3. Définition de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) du contrôle interne	18
1.2.3. Les spécificités du contrôle interne	19
1.2.4. Objectifs du contrôle interne	19
1.2.5. Attentes et limites du contrôle interne.....	20
1.2.5.1. Les attentes du contrôle interne	20
1.2.5.2. Les limites du contrôle interne	20
1.2.6. Les composantes du contrôle interne COSO I.....	20
1.2.6.1. L'environnement de contrôle ou « environnement interne favorable ».....	21
1.2.6.2. L'évaluation des risques	22

1.2.6.3. Les activités de contrôle	23
1.2.6.4. L'information et la communication.....	23
1.2.6.5. Le pilotage.....	24
1.2.7. Les conditions d'un contrôle interne performant	24
1.2.7.1. Rôle et responsabilité des managers.....	24
1.2.7.2. Le rôle de l'audit interne	24
1.2.7.3. Rôle de l'audit externe (commissariat aux comptes).....	25
1.3. LE MANAGEMENT DES RISQUES	25
1.3.1. La Cartographie des risques	26
1.3.2. Le traitement des risques	27
1.3.3. Le référentiel COSO II management des risques	28
1.4. GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET L'AUDIT INTERNE.....	30
1.4.1. Définition du gouvernement d'entreprise.....	30
1.4.2. Relation de l'audit interne avec le management de l'entreprise.....	30
1.4.3. Relation de l'audit interne avec le conseil et le comité d'audit.....	31
1.4.4. Relation de l'audit interne avec les autres acteurs du contrôle interne.....	31
1.4.5. Relations de l'audit interne avec le commissaire aux comptes(CAC)	32
CHAPITRE II : MANAGEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE	33
2.1.1. Positionnement de la direction d'audit interne dans l'organisation.....	33
2.1.2. La structure organisationnelle du service de l'audit interne.....	33
2.2. Les moyens de l'audit interne.....	34
2.2.1. La charte d'audit interne.....	34
2.2.2. Le Plan d'audit interne	35
2.2.3. Le manuel d'audit interne.....	36
2.3. Gestion de l'Audit Interne et des auditeurs	36
2.3.1. Gestion des auditeurs.....	36
2.3.2. Le recrutement des auditeurs internes	37
2.3.3. Les qualités essentielles d'un « bon directeur » d'Audit Interne.....	37
2.3.4. Budget de l'audit interne	39
2.3.5. Evaluation de la performance d'un service d'audit interne	39
2.3.6. L'audit de l'audit interne	40
2.4. Démarche de conduite d'une mission d'audit interne	40
2.4.1. Phase de Planification de la mission d'audit interne	41
2.4.1.1. Ordre de mission.....	41

2.4.1.2. Etape de familiarisation ou prise de connaissance	41
2.4.1.2. Etape de l'identification et d'évaluation des risques	43
2.4.1.2.1. Le tableau des risques.....	43
2.4.2. La réalisation de la mission	45
2.4.2.1. Réunion d'ouverture.....	45
2.4.2.2. L'analyse des forces et faiblesses.....	46
2.4.2.3. Le Rapport d'Orientation	47
2.4.2.4. Programme de vérification ou programme de travail.....	47
2.4.2.5. L'approche par les risques.....	49
2.4.3. Phase de conclusion.....	51
2.4.3.1. Le projet de rapport d'audit interne.....	51
2.4.3.2. Réunion de clôture.....	51
2.4.3.3. Le rapport définitif	52
2.4.4. Suivi de la mise en œuvre de recommandations.....	52
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE	54
3.1. Le modèle d'analyse.....	54
3.2.1. L'entretien	56
3.2.2. Le questionnaire	56
3.2.3. Recherche et analyse documentaire.....	56
3.2.4. L'observation.....	57
3.3. Méthode d'analyse des résultats	57
3.4. Conclusion de la première partie.....	57
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE.....	58
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE	59
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE LA CBG.....	60
4.1. Présentation générale.....	60
4.1.1. Les missions de la CBG	61
4.1.2. La vision et les valeurs de la CBG	61
4.1.3. Les objectifs de la CBG.....	61
4.1.4. La stratégie	61
4.1.5. Situation Géographique.....	61
4.1.6. Les Partenaires de la CBG.....	62
4.2. LES INSTANCES DE GOUVERNANCE DE LA CBG	62
4.2.1. Le Conseil d'Administration	62

4.2.2. Le Comité Technique (CT)	63
4.2.3. Le Comité Consultatif (CC)	63
4.2.4. Le Comité d'éthique.....	63
4.2.6. Le Comité d'Audit.....	63
4.3. Structure organisationnelle.....	64
4.3.1. La Direction Générale	64
4.3.2. L'Audit Interne.....	65
4.3.3. Le Conseiller juridique	65
4.3.4. Direction de la Stratégie développement qualité.....	65
4.3.5. Direction des Ressources Humaines.....	65
4.3.6. La direction groupe Operations	66
4.3.6.1. La Direction de la Mine.....	66
4.3.6.2. La Direction du Chemin de Fer	67
4.3.6.3. La Direction de l'Usine.....	67
4.3.6.4. La Direction du Port	67
4.3.7. La Direction Finance –système d'information- télécommunication	68
4.3.7.1. Le département de comptabilité et finance.....	68
4.3.7.2. Le département du système d'information & télécommunication	68
4.3.7.3. Le Contrôle de Gestion.....	69
4.3.8. La Direction des Achats et logistique.....	69
CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE	70
5.1. Mission et vision du Département de l'Audit Interne (DAI).....	70
5.2. Organisation et fonctionnement de l'audit interne	70
5.2.1. Rattachement de l'audit interne.....	71
5.2.2. Son organigramme.....	71
5.2.3. Périmètre d'intervention de l'audit interne.....	71
5.2.4. Formation professionnelle continue	72
5.2.5. Recrutement du Responsable de l'Audit Interne et des auditeurs	72
5.2.6. La documentation du département	72
5.2.7. La gestion des auditeurs	72
5.2.7.1. L'évaluation annuelle de la performance individuelle des auditeurs internes.....	73
5.2.8. L'évaluation de la performance du département de l'audit interne.....	73
5.2.8.1. Les indicateurs de performance du service de l'audit interne (KPIs).....	73
5.3. Les moyens de l'audit interne.....	74

5.3.1. La charte de l'audit interne.....	74
5.3.2. Le code de déontologie et d'éthique des auditeurs internes	74
5.3.3. L'élaboration de la cartographie des risques	74
5.3.4. Plan d'audit interne.....	75
5.3.5. Le manuel de l'audit interne.....	75
5.3.6. Le budget temps des auditeurs	75
5.3.7. Le mode de collaboration de l'audit interne avec les commissaires aux comptes	76
5.3.8. La communication de l'audit interne.....	76
5.4. Description des ressources de l'audit interne	76
5.5. Les outils de l'Audit Interne.....	77
5.5.1. L'observation physique	78
5.5.2. La grille de séparation des tâches	78
5.5.3. Les rapprochements.....	78
5.5.4. Les sondages statistiques.....	78
5.5.5. Les interviews.....	79
5.5.6. Le questionnaire de contrôle interne	79
5.6. La démarche de conduite d'une mission d'audit interne à la CBG	79
5.6.1. La phase de préparation.....	80
5.6.1.1. La prise de connaissance	80
5.6.1.2. L'ordre de mission.....	80
5.6.1.3. Elaboration du programme de travail	81
5.6.2. La phase de réalisation	81
5.6.2.1. La réunion d'ouverture	81
5.6.2.2. Le déroulement du programme de travail.....	82
5.6.2.3. Elaboration des fiches d'audit et de recommandations (FAR).....	82
5.6.3. La phase de conclusion.....	83
5.6.3.1. Communication du projet de rapport et élaboration des plans d'action	83
5.6.3.3. Correction et publication du rapport.....	84
5.6.4. Suivi des recommandations de l'audit interne et du Comité d'Audit.....	84
CHAPITRE 6 : évaluation de l'Audit Interne de la CBG	86
6.1. Analyse de la mission et de la vision.....	87
6.1.1. Examen de la mission de l'Audit Interne	87
6.1.2. Analyse de la vision stratégique	87
6.2. Analyse de l'organisation et du fonctionnement du service de l'audit interne.....	88

6.2.1. Analyse de la structure organisationnelle.....	88
6.2.2. Analyse des ressources de l'audit interne.....	89
6.2.3. Analyse de la technologie et des outils.....	91
6.2.4. Analyse du programme de développement des RH.....	91
6.2.5. Analyse du processus d'élaboration du plan d'audit annuel	91
6.2.6. Analyse du système de coordination des activités de l'audit interne avec d'autres fonctions d'assurance et de management des risques.....	92
6.3. Evaluation de la communication de l'audit interne.....	92
6.4. Examen du système de pilotage de la performance.....	93
6.5. Analyse de la démarche d'audit	94
6.5.1. Analyse de la phase de planification	94
6.5.2. Analyse de la phase de vérification	96
6.5.3. Analyse de la phase de conclusion ou de la rédaction des conclusions.....	97
6.6. Examen du suivi du processus de suivi des recommandations.	97
6.7. Conclusion sur le chapitre	100
CHAPITRE 7 : LES RECOMMANDATIONS	101
7.1. Recommandations à l'endroit du Management de la Compagnie.....	101
7.1.1. Par rapport à la place de l'Audit Interne dans la compagnie.....	101
7.1.2. Par rapport au service de management des risques	101
7.2. Recommandations à l'audit interne	102
7.2.1. Par rapport au plan stratégique de l'Audit Interne	102
7.2.2. Par rapport à la charte d'audit interne	103
7.2.3. Par rapport à l'évaluation externe de l'Audit Interne	104
7.2.4. Par rapport à la coordination des travaux	104
7.2.6. Par rapport au recrutement des auditeurs internes.....	105
7.2.7. Par rapport à la gestion de la carrière des auditeurs internes.....	105
7.2.8. Par rapport à l'exécution des programmes annuels de formation continue.....	106
7.2.9. Par rapport au suivi des recommandations de l'audit interne.....	106
Conclusion sur la deuxième partie	106
CONCLUSION GENERALE	107
ANNEXES	110
BIBLIOGRAPHIE	118

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les secteurs miniers et de l'extraction représentent une part importante et croissante des exportations et des revenus fiscaux de nombreux pays (d'Afrique et d'ailleurs). Ils recèlent un énorme potentiel pour financer rapidement le développement des infrastructures et les projets de développement social nécessaires à une croissance économique durable et diversifiée ainsi qu'à la réduction de la pauvreté. Pendant la première décennie des années 2000, le secteur minier a été un élément important de la croissance de beaucoup de pays du continent africain. Ce qui pousse la communauté internationale, les universitaires, les décideurs et les groupes de la société civile à s'intéresser à la valorisation des ressources minières afin de permettre le développement socioéconomique. Beaucoup d'entre eux sont surtout intéressés par les codes miniers qui sont dorénavant au cœur de grands débats sur la gouvernance des ressources naturelles et le développement économique du continent. Conséquence, plusieurs pays ont révisé leur code minier afin d'attirer plus d'investissements directs étrangers. Ils s'appuient sur des leviers comme la réduction de la réglementation, des politiques sociales et de travail libéralisées, des régimes fiscaux et de propriété plus favorables au secteur privé. Mais certains d'entre eux sont maintenant plus contraignants sur la préservation de l'environnement, le développement local et punissent sévèrement les actes de corruption qui ont jusque là gangrené ce secteur dans beaucoup de pays africains. Pour rappel, entre 2010 et 2013 les gouvernements de la Guinée, de l'Angola, de la Tanzanie, et du Mozambique ont adopté de nouvelles lois minières. Celles-ci comprennent des dispositions qui favorisent «une participation nationale accrue, la facilitation des activités minières, et une augmentation des revenus fiscaux et du développement communautaire local».

On remarque donc que la Guinée qui regorge les deux tiers (2/3) de la réserve mondiale de bauxite et des réserves très importantes de fer, d'or, de diamant, etc... , n'est pas restée en marge de ce phénomène de révision des codes et des contrats miniers. En effet suite aux élections présidentielles de 2010, l'Etat guinéen a entrepris avec l'aide de ses partenaires financiers un programme de révision de son code minier devenu caduque. Ainsi le nouveau code minier est voté par le Conseil National de la Transition(CNT), et promulgué par le Président de la République de Guinée est rentré en vigueur en 2011; remplaçant ainsi les anciens textes jusque là applicables dans le secteur. Ce nouveau code de 2011 met beaucoup l'accent sur : une plus grande participation de l'Etat dans le capital des sociétés minières ; l'accroissement et le renforcement des revenus tirés du secteur minier au profit du budget national ; la participation des sociétés minières au développement des collectivités locales dans lesquelles elles évoluent; la protection de l'environnement et le développement durable.

Les premières conséquences de ces réformes dans le secteur minier guinéen sont déjà visibles. Ce sont les grands projets prévus dans le secteur comme : (i) le projet intégré de Rio Tinto \$20 milliards d'investissement, (ii) le projet Guinea Alumina Corporation (GAC) / Mubadalla cinq (5) milliards de dollars d'investissement pour un mégaprojet comprenant la construction d'une usine de raffinerie d'alumine en Guinée, (iii) et l'AMC (Alliance Mining Commodities) qui prévoit un investissement d'une valeur approximative d'un (1) milliard de dollars américains dans le secteur de la bauxite. Autre effet du code, la résiliation du contrat de BSGR pour fait de corruption. Toute chose qui renforce d'avantage la concurrence dans le secteur, car à ne prendre que le marché de l'emploi, toutes ces sociétés recruteront sur le même marché les compétences dont elles ont besoin.

C'est dans ce contexte que la Compagnie des Bauxites de Guinée, qui vient de sortir des zones de turbulence veut améliorer sa gouvernance, ses processus pour assurer sa performance dans un environnement qu'elle souhaite maîtriser et sécuriser. Pour y arriver son directeur général est obligé de décentraliser la prise de décision afin d'en assurer la pertinence. Il est donc naturel qu'il s'interroge sur la maîtrise des activités par lui et ses collaborateurs. Etant entendu que la prise de risque est inhérente à toute société. Il n'existe pas de croissance, ni de création de valeur dans une société, sans prise de risque. S'ils ne sont pas correctement gérés et maîtrisés, ces risques peuvent affecter la capacité de la société à atteindre ses objectifs. La fonction d'audit interne qui a pour objectif d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont «sous contrôle» et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'organisation. Et si tel n'était pas le cas, elle ferait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement leurs objectifs et à maîtriser les risques inhérents à leur activité. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quel que soit leur niveau de responsabilité. Ce qui explique son développement au cours des deux dernières décennies avec une extension de son champ d'action sur l'efficacité et la performance qui vont au-delà de la simple conformité.

L'audit interne se trouve tout naturellement de ce point de vue, un acteur majeur des organisations d'aujourd'hui. D'où l'intitulé du thème de notre étude « *la pratique de l'audit interne d'une société minière : cas de la Compagnie des Bauxites de Guinée* »

Les sociétés évoluant dans le secteur minier guinéen sont sujettes aux risques liés à l'environnement international et national, à la situation du secteur minier, à leur organisation interne et à la nature de leurs activités. La non maîtrise de ces différents risques peut avoir entre autres pour conséquences:

- la perte d'efficacité et d'efficience des opérations de l'entreprise ;
- la production d'informations financières non fiables ;
- les erreurs et les fraudes non évitées ou non détectées à temps causant ainsi des pertes énormes pour l'organisation ;
- la non réalisation des objectifs fondamentaux de l'organisation ;
- l'éventuel dépôt de bilan ou la cessation de paiement de l'organisation voire la banqueroute ;
- les catastrophes environnementales (pollution de l'environnement, sécheresses, inondations, dégradations ou disparition de la faune et de la flore, famine dans les zones minières, etc.).
- etc.

Face à ces innombrables risques liés aux entreprises, les solutions ci après (non exhaustives) sont envisageables en vue d'une meilleure maîtrise des risques :

- la création d'une direction d'audit interne ;
- la création d'un poste ou d'une direction de management des risques ;
- la mise en place d'un dispositif de contrôle interne performant animé par le conseil d'administration, la Direction Générale et l'ensemble du personnel de l'organisation.

Parmi ces solutions il nous semble primordial de retenir dans un premier temps :

- la création d'une direction d'audit interne avec un rattachement adéquat et un personnel compétent.
- la mise en place d'un dispositif de management des risques conforme au référentiel COSO II (*Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission*).

Il nous est alors paru opportun de se demander comment *se pratique l'audit interne dans une société minière*? Ce qui nous conduit directement aux questions spécifiques suivantes :

- c'est quoi l'audit interne ? quels sont les liens qui sont entre lui et le contrôle interne, le management des risques, ou le gouvernement d'entreprise ?
- comment un service d'audit interne doit-il fonctionner et avec quelle organisation ?
- quelles sont les différentes phases d'une mission d'audit interne ?

- quels sont les outils communément utilisés par les auditeurs internes ?
- qui évalue le service d'audit interne et selon quels critères ?

C'est pour répondre à ces questions et préoccupations que le thème de notre étude portera sur « **la pratique de l'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée** ».

L'objectif principal de cette étude est de procéder à un diagnostic de la pratique de l'audit interne au sein de la Compagnie des Bauxites de Guinée (CBG), en déduire les forces et les faiblesses et faire des recommandations pertinentes et adaptées à ses réalités. Pour atteindre cet objectif nous procéderons comme suit :

- faire une revue de la littérature sur les fondements et notions de l'audit et du contrôle internes ;
- définir une méthodologie de recherche ;
- analyser et comparer la pratique actuelle de l'audit interne de la Compagnie des Bauxites de Guinée avec notre revue de la littérature ;
- dégager de cette analyse les forces et les faiblesses de l'Audit Interne ;
- faire des recommandations pour améliorer l'efficacité et la performance du service d'audit interne et le dispositif de management des risques.

Il est important à cette étape d'indiquer clairement que cette étude n'a pas pour objet de faire l'audit de l'Audit Interne de la Compagnie, ou de traiter ni du contrôle interne, ni du management des risques dans leur entièreté. Mais plutôt ces notions et concepts seront abordés sous l'aspect de quand, de comment et du pourquoi l'auditeur les utilise dans la conduite de ses missions d'audit interne.

Cette étude révèle un intérêt à deux dimensions :

Pour nous même : au delà du fait que cette étude marque la concrétisation de la fin du programme de master c'est aussi une étape qui assurera notre retour dans le monde professionnel, elle constitue aussi pour nous l'une des phases de notre projet de carrière personnel et professionnel.

Pour la Compagnie des Bauxites de Guinée : cette étude sera une occasion pour elle d'accueillir et de participer de façon citoyenne à notre formation; mais aussi d'améliorer son dispositif de management des risques et de faire évoluer ses pratiques, son organisation et ses outils en matière d'audit interne. Et surtout nous l'espérons que les recommandations formulées dans le cadre de cette étude seront mises en œuvre et l'apporteront de la valeur ajoutée par l'amélioration de sa performance.

Ce mémoire, nous le souhaitons contribuera au progrès de la recherche dans le domaine de l'audit et du contrôle internes et servira de référence à d'autres étudiants et professionnels de l'audit interne sur le même sujet.

Il s'articule autour de deux (2) grandes parties :

- La première partie consacrée au cadre théorique comprend trois (3) chapitres. Elle aborde les fondements théoriques de l'audit interne, de son périmètre d'intervention que sont le management des risques, le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise. Elle traite également du management d'un service d'audit interne et de ses méthodes. Et se termine par le chapitre dédié à la méthodologie de l'étude qui nous permettra d'aborder la seconde partie.
- La deuxième partie sera bâtie autour de quatre (4) chapitres et consacrée à la présentation de la compagnie des bauxites de guinée et à la description de la pratique de son audit interne. Cette description débouchera sur la présentation et l'analyse des résultats qui permettront de mettre en exergue les forces et les insuffisances de l'Audit Interne. Elles nous serviront de base pour suggérer des perspectives d'amélioration de la pratique de l'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

CHAPITRE I : L'AUDIT INTERNE ET SON PERIMETRE D'INTERVENTION

1.1.L'audit interne

L'audit interne longtemps confiné dans l'audit comptable et financier s'étend aujourd'hui à toutes les fonctions et à tous les processus de l'entreprise. Il concerne aussi bien les entreprises que les autres types d'organisations (les sociétés de droit public, les organisations non gouvernementales, les associations, l'Etat et ses démembrements, etc.). C'est pourquoi pour éviter tout amalgame, les professionnels de l'audit interne regroupés au sein de l'IIA (The Institute of Internal Auditors) ont senti la nécessité de donner une définition officielle de l'audit interne.

1.1.1. Définition de l'audit interne

Le 29 juin 1999 l'IIA donne une définition officielle de l'audit interne dont la traduction française adoptée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne) est: « 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 »(SCHICK & al. ; 2010 : 23). Cette définition mérite quelques explications afin d'explicitier d'avantage les notions qu'elle contient.

Activité indépendante et objective : cette notion renvoie à la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités. C'est dire que l'auditeur n'a ni autorité ni responsabilité à l'égard des activités qu'il audite (récente ; actuelle, ou prochaine). Bref une attitude intellectuelle et impartiale qui requiert une indépendance d'esprit et de jugement impliquant que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes. Leurs appréciations doivent être fondées sur des éléments factuels et indiscutables et doivent s'appuyer sur les travaux incontestables et exempts de tout préjugé.

Activité de Conseils : ce sont des conseils et services rendus au client donneur d'ordre dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. L'auditeur avant d'accepter toute mission de conseil doit au préalable s'assurer qu'il en a les compétences et que ladite mission a

pour objectif d'apporter de la valeur ajoutée à l'organisation et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Exemples : consultance, facilitation, formation.

Pour éviter d'altérer ou compromettre en tout ou en partie son indépendance, l'auditeur interne doit s'arranger à ce que le client donneur d'ordre s'approprie des solutions qui pourraient être préconisées dans le cadre de la mission de conseil. Pour cela, il peut rappeler au client dans l'ordre de mission les normes internationales d'audit interne qui gouvernent les missions de conseils. Les modalités d'application de celles-ci doivent normalement figurer dans la charte d'audit interne.

Assurance : c'est l'examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à une organisation une évaluation indépendante des processus de management des risques, de contrôle, ou de gouvernement d'entreprise. Autrement dit, l'audit interne donne l'assurance que les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne aident l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques, opérationnels, financiers et réglementaires. Cette assurance n'est toutefois pas une assurance absolue.

Processus de management des risques : c'est une méthodologie rigoureuse et structurée visant à identifier, évaluer, gérer et piloter les événements éventuels et les situations pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation. L'auditeur interne tient compte des résultats de ce processus pour établir son plan annuel d'audit et son programme d'audit avant chaque mission.

Contrôle : c'est l'ensemble des dispositifs mis en œuvre par l'organisation pour maîtriser ses activités afin d'atteindre ses objectifs stratégiques. Le contrôle signifie plus dans cette définition la maîtrise que de la vérification.

Gouvernance d'entreprise : c'est un dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs. En d'autres termes c'est l'ensemble des relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et les autres parties prenantes. Il fournit un cadre au sein duquel les objectifs de l'entreprise sont fixés, il définit aussi les moyens de les atteindre et de surveiller les performances. L'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration.

Valeur ajoutée : Le service d'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation (et à ses parties prenantes) lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficacité et à l'efficacités des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle. Pour cerner d'avantage les notions de l'audit interne on abordera dans les paragraphes suivants ses objectifs et ses missions principales.

1.1.2. Objectifs de l'audit interne

Donner à une organisation une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporter des conseils pour les améliorer tels sont les objectifs de l'audit interne. C'est dans le même ordre d'idée que RENARD (2012 : 80) indique que « l'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositif de contrôle interne) et de recommander les actions pour l'améliorer.» et VERA & al, (2010 : 23), de dire que « le but de l'audit interne est de seconder la Direction Générale dans l'accomplissement efficace de ses responsabilités en déterminant, et en informant si les contrôles garantissent ou non que :

- l'organisation, les procédures et les plans de la société sont respectés et conformes aux réglementations légales ;
- les sécurités efficaces existent afin de prévenir les pertes ou dommages qui pourraient affecter les actifs corporels ou incorporels de l'entreprise ;
- les référentiels d'audit et les cahiers de charges de l'entreprise sont conformes aux normes et textes réglementaires en la matière ;
- les dispositions organisationnelles (processus) et opérationnelles (procédures, instructions) sont établies connues, comprises et appliquées de façon rigoureuse.
- Les bonnes pratiques sont observées pour encourager les équipes et capitaliser les pratiques de l'entreprise de manière efficiente. »

De tout ce qui précède on peut donc dire que l'objectif de l'audit interne n'est ni moins ni plus que d'évaluer les systèmes de contrôle interne, de management des risques et de gouvernance d'entreprise afin de s'assurer que tous fonctionnent bien.

1.1.3. La mission de l'audit interne

L'audit interne a pour mission au sein de l'entreprise de réaliser une évaluation indépendante des risques financiers, réglementaires et opérationnels et de l'efficacité des contrôles, et communiquer ses résultats à la Direction Générale et au Conseil. Apporter une expertise en matière de contrôle afin de minimiser les risques, d'améliorer la qualité des processus et d'ac-

croître l'efficacité opérationnelle pour servir les objectifs. C'est pourquoi BERTIN (2007: 5) abordant de l'audit interne indique que « sa mission consiste à analyser les risques, tous les risques, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité, susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs fixés par l'organisation, puis à s'assurer qu'il existe un dispositif de contrôle interne parfaitement adapté à sa situation et, si tel n'est pas le cas, à faire toutes les propositions nécessaires pour y parvenir. »

Pour cela l'auditeur devra:

- analyser et évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle;
- formuler des recommandations pour améliorer leur efficacité ;
- rendre compte régulièrement des actions entreprises pour corriger les dysfonctionnements décelés ;
- vérifier que les dispositifs mis en place assurent la conformité aux lois et réglementations ;
- participer aux missions d'investigation dans le cadre de fusions/acquisitions ;
- Contribuer à la mise en place du processus de management des risques ;
- animer, quand elle existe, une démarche d'auto-évaluation des risques et des contrôles.

Toutefois chaque service d'audit interne déterminera au regard des enjeux de son organisation sa propre mission, sa propre vision et la stratégie qui va avec.

1.1.4. Les typologies de missions d'audit interne

Au delà de la mission définie dans le cadre du plan stratégique d'audit interne il y a ce qu'on appelle les missions d'audit interne. Selon les normes de l'IIA, il existe deux types de missions d'audit interne : les missions d'assurance et les missions de conseil.

1.1.4.1. Les missions d'assurance

Selon l'IFACI (2011 : 65) « il s'agit de missions d'audit interne consistant en 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. Par exemple, des audits financiers, de performance, de conformité, de sécurité des systèmes et de due diligence.». Les missions d'assurances sont celles traditionnelles et régulières de l'audit interne. Elles font l'objet de planification annuelle matérialisée par le plan d'audit annuel établi ou mis à jour chaque année en tenant compte de l'évaluation des risques contenue dans la cartographie des risques de l'organisation.

1.1.4.2. Les missions de conseils

Comme nous l'avons déjà indiqué au niveau de la rubrique définition de l'audit interne, les missions de conseils sont des conseils et services y afférents qui sont rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle d'une organisation. Pendant ces activités l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management. En voici quelques exemples : avis, conseil, assistance et formation. (cf. définition de l'audit interne).

1.1.5. Champ d'application de l'audit interne

Tous les processus, toutes les fonctions ou entités d'une organisation peuvent faire l'objet d'une mission d'audit interne. De même que toute sorte d'organisation peut s'il le souhaite mettre en place un service d'audit interne. Ce qui confirme l'universalité de la fonction d'audit interne. Maintenant, cet audit peut prendre diverses formes selon la classification par nature ou la classification par destination à l'image de la comptabilité générale et la comptabilité de gestion.

1.1.5.1. Le classement par objectif/nature

Le classement par objectif ou par nature d'audit correspond aux quatre catégories d'audits :

- audits de conformité/régularité ;
- audits d'efficacité/d'efficience ;
- audits de management ;
- audits de stratégie.

1.1.5.1.1. L'audit de conformité/régularité

Selon RENARD (2012 : 43 ; 48) « il correspond à la démarche simple traditionnelle de l'auditeur et va consister à vérifier la bonne application des règles, des procédures, descriptions de postes, organigrammes, systèmes d'information... en bref il va comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être à et ce qui est. » Ce type d'audit est très important dans le domaine bancaire mais aussi pour les sociétés cotées en bourse qui sont soumises à des réglementations de plus en plus strictes et contraignantes (la loi sur la sécurité financière en France, le Sarbanes-Oxley aux Etats Unis et les instructions de la Banque Centrale des États de l'Afrique de l'Ouest dans la zone UEMOA). Quant à l'audit de régularité il s'agit de vérifier la conformité

avec les dispositions légales et réglementaires. Et dans un second temps la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise.

1.1.5.1.2. L'audit d'efficacité/d'efficience

Pour faire de l'audit d'efficacité, l'auditeur interne ne se contente plus de s'assurer de la conformité de la réalité à un référentiel préétabli mais se préoccupe aussi de l'efficacité et de l'efficience des règles et procédures. Rappelons que la notion d'audit d'efficacité englobe en même temps l'audit d'efficacité d'efficience mais aussi de performance. Etant donné que la performance=efficacité + efficience + économie ; on peut donc parler d'audit de performance. L'audit d'efficacité revient donc à parvenir à des recommandations qui allègent ou simplifient au maximum les procédures tout en les rendant plus efficaces avec une meilleure définition des responsabilités. La substitution des règles plus strictes ou dispositions antérieures par celles qui sont simples et efficaces. Pour atteindre cet objectif ultime les politiques mises en place par l'organisation doivent elles aussi être sous contrôle d'où l'audit de management.

1.1.5.1.3. Audit de management

Selon RENARD (2012 : 51) « l'audit de management... peut s'apprécier aujourd'hui de trois façons différentes c'est-à-dire que l'on peut en donner trois définitions » :

- vérifier chez l'audité qu'il comprend sa mission, qu'il a une politique, et que cette politique est cohérente avec la stratégie globale de l'organisation.
- vérifier pour chaque domaine que la politique est connue, comprise, appliquée par ceux qui ont la charge de le mettre en œuvre et que les moyens mis à leur disposition sont en adéquation avec les objectifs qui leur sont assignés.
- vérifier le respect d'un processus formalisé d'élaboration de la stratégie de l'entreprise.
Exemple : dans certaines multinationales le processus de planification stratégique obéit à une procédure formalisée.

Il ne consiste donc pas à porter un quelconque jugement sur les options stratégiques et politiques du management. Mais il s'agit entre autres pour l'auditeur interne d'observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention du management sur les risques et les incohérences. Ce type d'audit rentre dans le cadre de l'appréciation du gouvernement d'entreprise et c'est sans doute le nouveau champ que les auditeurs vont sûrement explorer pour les années à venir, car il est maintenant considéré comme l'une des sources de la création de la valeur ajoutée par l'audit interne pour l'entreprise.

1.1.5.1.4. L'audit de stratégie

Il ne s'agit pas d'apprécier les politiques et stratégies de l'entreprise, mais de confronter l'ensemble des politiques et stratégies de l'organisation avec le milieu dans le quel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Ainsi l'auditeur interne s'assurera de l'existence : d'objectifs de performance, des moyens suffisants pour les atteindre, et d'un système d'information pour les mesurer.

Michel WEILL (1999 : 221) aborde les étapes de l'audit stratégique de la façon suivante : « l'auditeur qui va s'interroger sur la pertinence du processus aura principalement à répondre à quatre questions :

- les étapes d'une prise de décision sont elles respectées ?
- le système d'information stratégique est-il adapté ?
- la nécessaire communication, interne et externe, associée à la stratégie est elle réalisée ?
- le processus et la stratégie font-ils l'objet d'une procédure d'amélioration continue ? »

En somme c'est le type d'audit qui s'occupe des aspects stratégiques de l'organisation. Il vérifie : le processus de planification, l'organisation, le pilotage de l'ensemble, et le contrôle.

1.1.5.2. Le classement par destination

Ce sont des audits qui tiennent compte des différentes fonctions de l'entreprise et organisés selon les grandes fonctions de l'entreprise. Exemples : audit des achats, audit de la fonction de production, audit de la comptabilité, audit de la trésorerie, etc.

Remarque : il n'y a pas de différence entre les audits par destination et les audits par objectif car l'audit d'une fonction peut donner lieu à un découpage en audit de conformité, en audit d'efficacité, de management et de stratégie comme le montre le tableau suivant.

Tableau 1 : tableau de classement des audits par objectif et par destination

Entreprise x	Audit interne par objectif ou par nature				
Audit interne par destination	Fonctions	Régularité/conformité	efficacité	Management	Stratégie
	Achats				
	Fabrication				
	Comptabilité				
	Informatique				
	Juridique				
	Ressources humaines				
	Etc.				

Source : Théorie et pratique de l'audit interne (2012 : 61)

En plus de ces deux classifications des audits on trouve aussi des audits thématiques, des audits spécifiques et des audits partiels. Mais aussi ceux qui utilisent l'approche par les risques, ou l'approche par processus.

1.1.6. L'audit interne une profession normée et normalisée

Le métier d'auditeur ne s'improvise pas et s'appuie sur des principes normatifs internationaux. Le cadre de référence international (de l'anglais : Professional Practices Framework) sur les pratiques professionnelles de l'audit interne publié par l'IIA répond donc à ce besoin et il comprend, en plus de la définition officielle de l'audit interne :

- d'un code de déontologie qui précise aux auditeurs les valeurs à respecter dans l'accomplissement de leur activité et s'appuie sur quatre principes fondamentaux pertinents pour une pratique « éthique » de l'audit interne :
 - o l'intégrité à la base de la confiance et la crédibilité du jugement de l'auditeur ;
 - o l'objectivité qui permet d'évaluer équitablement tous les éléments pertinents examinés relatifs au domaine audité et de ne pas se laisser influencer dans son jugement ;
 - o la confidentialité concernant les informations reçues et leurs divulgations ;
 - o la compétence requise pour la réalisation des travaux d'audit
- des normes pour la pratique professionnelle. Ces normes qui constituent des exigences minimales sont subdivisées en « Normes de qualification » (les séries 1000) de l'audit et des auditeurs et des « Normes de fonctionnement » (les séries 2000). Elles sont le plus souvent complétées de « Normes de mise en œuvre » pour les missions d'assurance et celles de conseil développées par certains instituts nationaux comme l'IFACI
- des modalités pratiques d'applications(MPAs) qui expliquent les normes et évoluent régulièrement afin de promouvoir les meilleures pratiques et tenir compte de l'actualité économique et réglementaire ;
- des guides pratiques et prises de position : travaux de recherche, publications, séminaires, conférences....

Les Normes ont pour but de :

- définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre ;
- fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant de la valeur ajoutée ;
- établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;

- favoriser l'amélioration des processus organisationnels et du fonctionnement de l'audit interne.

L'objectif de l'audit étant d'évaluer le système de contrôle interne, de management des risques et de gouvernement d'entreprise, il est donc essentiel que l'auditeur connaisse ces concepts, leurs techniques et leur méthodologie.

1.2. LE CONTROLE INTERNE

1.2.1. Définition du contrôle interne

Le contrôle interne connaît à cette date plusieurs définitions et ont eu le plus souvent comme auteur, des organisations professionnelles ou confédération d'organisations professionnelles. Il en est ainsi de la définition du contrôle interne donnée par le COSO. Le COSO a réuni en 1985 des membres d'organisation professionnelles dont l'IIA, des représentants de quelques cabinets d'audit externe et des grandes entreprises américaines à l'effet de préparer une étude sur le contrôle interne en définissant les nouveaux concepts et l'approche de référence. En 1992 les résultats des travaux de COSO sont édités dans un ouvrage intitulé : « *The Internal Control Integrated Framework COSO Report* » plus connus sous le nom de COSO I. Traduit en français sous le titre de la *pratique du contrôle interne*, donne du contrôle interne la définition suivante:

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

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux règlements en vigueur.» (P. SCHICK & al; 2010 : 18)

Cette définition contient des notions qui nécessitent des explications.

Contrôle interne est un processus : le contrôle interne à la différence des autres processus de l'entreprise (production recrutement, etc..) concerne toutes les activités, les fonctions et les domaines de l'organisation. C'est un processus universel en boucle qui permet à tout moment aux managers de prendre en compte les préoccupations présentes et futures de l'entreprise pour la maîtrise des activités et l'atteinte des objectifs. Le système n'est pas mis en place une fois pour toute, mais il est constamment défié pour tester sa pertinence et sa fiabilité.

Les hommes : le contrôle interne est l'affaire du conseil d'administration, du management, et des autres membres du personnel. Ce sont les hommes qui fixent les objectifs et les mécanismes de contrôle « maîtrise » à mettre en œuvre pour les atteindre. Comme partout ailleurs pour avoir un contrôle interne "réussi" il faut « mettre l'homme qu'il faut à la place qu'il faut pour que les décisions pertinentes soient prises.»

Les faiblesses du contrôle interne viennent aussi des hommes qui, en cas de collusion parviendront toujours à déjouer le système de contrôle le plus performant qui puisse exister.

Assurance raisonnable : quelque soit la qualité du système de contrôle, le conseil et le management ne peuvent attendre de lui qu'une assurance raisonnable. Elle n'est jamais absolue quant à la réalisation des objectifs de l'organisation. La probabilité d'atteindre ces objectifs est soumise aux imperfections liées à tout système de contrôle interne. Il peut s'agir du jugement fait lors de prises de décisions qui peut être défaillant, de la nécessité d'étudier le rapport coût/bénéfices avant la mise en place de contrôles, ou des dysfonctionnements dus une défaillance humaine.

La réalisation des objectifs: toute entreprise pour assurer sa pérennité révisé sa mission, définit sa vision et ses valeurs, détermine ses objectifs et la ou les stratégie(s) pour les atteindre. Ces objectifs et stratégies peuvent être globaux, ou spécifiques à un domaine d'activité stratégique. Dans tous les cas les entreprises ont pour objectifs la création et la conservation de la valeur ajoutée au bénéfice des différentes parties prenantes «stakeholders». Tout ceci dans l'assurance du respect strict des lois et réglementations en vigueur.

1.2.2. Autres définitions du contrôle interne

Le contrôle interne connaît à la date d'aujourd'hui, une multitude de définitions. Celles-ci viennent de simple organisation(les nations unies par exemple), d'organisations professionnelles, des régulateurs, ou des auteurs. Parmi ces définitions nous avons retenu quelques unes :

1.2.2.1. Définition de l'Ordre des Experts Comptables français

En 1977 l'ordre des Experts Comptables français définissait le contrôle interne de la façon suivante : « le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser

l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci ». (RENARD ; 2012 : 134)

1.2.2.2. Définition de COCO du contrôle interne

Les canadiens en 1995 ont publié le COCO (Criteria on Contrôle Committee) avec la définition suivante du contrôle interne : « Éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture, et tâches) qui mis ensemble, aident à atteindre les objectifs». (VERA& al, 2010 : 18).

Le modèle COCO plus proche des modèles de qualité; met en évidence quatre éléments essentiels au contrôle interne et à la réalisation des objectifs. Ces éléments sont: le but (objectifs), l'engagement, la capacité (action), le suivi et l'apprentissage.

1.2.2.3. Définition de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) du contrôle interne

En 2010 l'AMF donnait à son tour une définition plus complète et synthétique du contrôle interne et l'annonce comme suit : « le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, qui vise à assurer :

- la conformité aux lois et règlements ;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;
- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- la fiabilité des informations financières ;
- et d'une façon générale, contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources.

En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés la société, le dispositif de contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités. Toutefois, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints.» (AMF, 2007 : 3)

Cette définition est assez complète et fait la synthèse de presque toutes les définitions précédentes. Le seul bémol est qu'il faut étendre son champ d'application au delà du monde des entreprises et sociétés.

Des auteurs africains ont aussi défini le contrôle interne. Parmi eux on a Oumar SAMBE & Mamadou Ibra DIALLO qui dans le praticien comptable système comptable OHADA (2008;74) écrivaient « le contrôle interne c'est l'ensemble des mesures de contrôle que la direction de l'entreprise définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent. ». De même pour Pierre SCHICK (2007 : 17) « le contrôle interne est un état à atteindre et maintenir et non une fonction. C'est un moyen et non un but. » Comme pour rappeler le contrôle interne ne s'aurait être vu comme une fonction de l'entreprise.

On constate donc qu'il est très difficile de cerner le concept de contrôle interne dans toutes ses dimensions et dans tous ses aspects. Tant les définitions sont nombreuses et variées, tant les pratiques en matière de contrôle interne sont disparates. Mais toutes ces définitions, loin de se contredire se rejoignent et se complètent mutuellement dans leurs contenus.

1.2.3. Les spécificités du contrôle interne

L'auditeur interne, en prescrivant n'importe quelle contrôle au sein d'une organisation doit avoir à l'idée les trois dimensions intrinsèques du contrôle interne. Que sont :

- la dimension culturelle : les recommandations à une organisation jeune en plein de développement ne peuvent pas être les mêmes pour une organisation ayant atteint sa maturité et sa taille critique.
- la dimension universelle : le contrôle interne concerne toutes les activités de l'organisation, il se construit avec les mêmes dispositifs, il s'apprécie avec les mêmes outils et la même méthode dans tous les domaines.
- la dimension relative : le contrôle n'est pas une fin en soi, ni une potion magique. on ne fait pas de contrôle pour le contrôle, il doit être mis en place qu'au regard des objectifs clairement définis. L'auditeur interne cherchera à alléger autant que possible les procédures inutilement compliquées et superflues et les contrôles ne tenant pas compte du rapport coût/bénéfices.

1.2.4. Objectifs du contrôle interne

Selon RENARD (2012 :143) « Le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général que l'on peut décliner en objectifs particuliers. L'objectif général de toute entreprise étant sa continuité dans le cadre de la réalisation de ses buts poursuivis ». Ces buts sont entre autres:

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;

- l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- la protection du patrimoine
- le respect des lois, des règlements et des contrats.

1.2.5. Attentes et limites du contrôle interne

1.2.5.1. Les attentes du contrôle interne

Le conseil, le management et les autres parties prenantes d'une organisation peuvent valablement attendre du contrôle interne mis en place qu'il puisse :

- aider à la réalisation des objectifs en matière de performance et de rentabilité ;
- aider à préserver (sauvegarder) les actifs et à prévenir la perte de ressources ;
- contribuer à garantir la fiabilité des informations financières et assurer la conformité aux lois et aux réglementations ;
- s'assurer que les opérations sont exécutées conformément aux décisions de la Direction.

1.2.5.2. Les limites du contrôle interne

Le contrôle interne comme nous l'avons indiqué dans notre commentaire de sa définition, le conseil d'administration et le management ne peuvent atteindre de lui qu'une assurance raisonnable. Car toute œuvre humaine est imparfaite, le contrôle interne étant une œuvre humaine, il ne peut donc pas prétendre à la perfection. Il faut aussi noter que les contrôles ont un coût, celui-ci doit être analysé par rapport aux avantages qu'ils génèrent pour l'organisation. C'est dire que le contrôle interne c'est comme l'assurance qui avant de souscrire, les souscripteurs doivent comparer la prime à payer au coût du sinistre en cas de réalisation.

Les concepteurs de COSO ont imaginé le contrôle interne comme le plan de construction d'un étage à cinq niveaux qui, pour la réalisation on doit suivre un programme de construction allant de la fondation à la toiture. Ces niveaux, ce sont les composantes du contrôle interne.

1.2.6. Les composantes du contrôle interne COSO I

Le dispositif de contrôle interne comprend cinq composantes étroitement liées. Bien que leur mise en œuvre puisse être faite de façon différente selon la taille et le secteur d'activité des sociétés. Mais ils sont applicables à toutes les organisations. Ces composantes sont :

- l'environnement de contrôle ;
- l'évaluation des risques ;
- les activités de contrôle ;

- l'information et la communication ;
- le pilotage.

1.2.6.1. L'environnement de contrôle ou « environnement interne favorable »

Cette composante du contrôle interne a pour but de réunir en interne les capacités et les moyens qui vont créer les conditions favorables à la prise en compte d'une appréciation des risques. Par là il faut entendre l'impérieuse nécessité d'avoir un système de valeurs morales et d'éthique, une stratégie et une organisation, qui mettent en application les vertus que l'on attend du système lui-même. Cette composante s'intéresse aux problématiques liées : à l'éthique, à la stratégie et l'organisation.

L'éthique

Le management doit promouvoir les valeurs et les comportements éthiques à travers ses actes, ses comportements et ses discours avec le personnel, les clients, les fournisseurs, les administrations, etc. Tout acte contraire à l'éthique ne permettra pas la réalisation des objectifs.

La Stratégie

Par la stratégie il faut comprendre la définition claire des délégations des pouvoirs et des responsabilités accompagnés d'une adaptation permanente des compétences aux postes (non l'inverse). Il suppose aussi que la gestion des ressources humaines (promotions, les créations et suppression de postes) soit connue de tous. Il faut aussi que les objectifs soient de bonnes qualités. Autrement, qu'ils soient SMART (Spécifiques aux centres de responsabilité, Mesurables avec des indicateurs de performances pertinents, Atteignables dans le contexte interne et externe de l'organisation, Réalistes au regard des moyens mis à la disposition du centre et Tenables dans le délai requis). Il faut intégrer la notion du risque dans le processus de planification stratégique pour le moyen terme et le long terme.

L'Organisation

L'organisation des pouvoirs au sein de la société doit permettre aux organes de gouvernance (conseil d'administration ou directoire, le comité d'audit) de jouer pleinement leurs rôles en toute indépendance et avec les moyens qui sont nécessaires. Mais le problème pour l'auditeur à ce niveau est comment communiquer les résultats d'une évaluation qui conclut à un manque de compétences au sein du comité d'audit par exemple ?

1.2.6.2. L'évaluation des risques

Cette évaluation suppose au préalable une définition claire de la notion de risque, connue de tous les acteurs et la définition d'une méthode d'évaluation.

Notion de risque

Le risque est la probabilité d'occurrence que se produise un événement ayant un impact défavorable sur la réalisation des objectifs. Le risque est toujours lié à un objectif donné c'est dire que « pas d'objectifs pas de risque ». L'évaluation du risque se fait selon sa probabilité d'occurrence et sa gravité en cas de réalisation :

Risque = probabilité d'occurrence X gravité (impact)

L'ensemble des évaluations des risques ainsi faites est consigné dans un document qu'on appelle la cartographie des risques, cette cartographie sert de base pour la planification annuelle et pluriannuelle des missions de l'audit interne. Et cette planification ne doit pas être fondée sur les l'évaluation des risques bruts ou inhérents, mais plutôt sur les risques résiduels (évaluation qui tient compte des mesures de contrôles existantes). Pour bâtir une cartographie des risques l'on procède comme suit :

Recenser les risques : l'entreprise doit recenser les principaux risques identifiables, internes ou externes pouvant avoir un impact sur la probabilité d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. Cette identification, qui s'inscrit dans le cadre d'un processus continu, devrait couvrir les risques qui peuvent avoir une incidence importante sur sa situation.

Analyser ces risques : cette analyse consistera pour l'entreprise à évaluer la probabilité d'occurrence et de gravité des risques, ainsi que de l'environnement et des mesures de maîtrise existantes. Ces différents éléments ne sont pas figés, ils sont pris en compte, au contraire, dans un processus de gestion des risques.

Définir une procédure de gestion des risques : le conseil d'administration ou le directoire définit les modalités de traitement des différents risques qui pèsent sur les objectifs de l'entreprise. Autrement, une fois les risques évalués, le management détermine quel traitement appliquer à chacun des risques, les différentes solutions possibles sont : l'évitement, la réduction, le partage et l'acceptation des risques. En fonction de la solution retenue, il convient de considérer l'effet des différentes solutions en termes de probabilités et d'impact ainsi que de coûts et de bénéfices. Le choix doit porter sur une solution ramenant le risque résiduel

en deçà du seuil de tolérance souhaité par la direction. Avec le COSO II les opportunités potentielles sont identifiées. Les risques et les opportunités sont appréhendés de manière transversale ou agrégée de façon à déterminer si le risque résiduel global correspond à l'appétence de l'organisation pour le risque.

1.2.6.3. Les activités de contrôle

Selon l'IFACI (2012 : 93) « Les activités de contrôle sont constituées de politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les traitements des risques souhaités par la direction ont été effectivement mis en place. Les activités de contrôle sont présentes partout dans l'organisation, à tous les niveaux et dans toutes les fonctions. Elles englobent un éventail d'activités aussi diverses que la validation, l'autorisation, la vérification, le rapprochement des données et la revue des performances opérationnelles, la sécurité des actifs ou la séparation des tâches. »

Cette approche par les risques d'activités de contrôle à l'avantage de tenir compte de tous les domaines et les risques de l'organisation favorisant ainsi l'optimisation des contrôles pour la maîtrise des opérations et la réduction des risques résiduels. Car cela évitera de mettre des contrôles complexes peu efficaces et peu efficaces, bref des activités de contrôle dépourvues de sens.

1.2.6.4. L'information et la communication

Le système d'information de l'organisation doit permettre la disponibilité, la fiabilité, l'intégrité et la confidentialité des informations. Pour ce faire les éléments de contrôle interne doivent jouer leur rôle avec souplesse et être connus de tous ceux qui directement ou indirectement auront à les mettre en œuvre ou à les rencontrer. La transparence est donc la règle : pas de rétention d'information, pas de circuits de communication excessivement complexes, pas d'informations superflues, pas de replis sur sa propre activité, et... Bref tout ce qui nuit à la bonne maîtrise de l'ensemble. Si dans une organisation le système de communication ne permet pas la circulation de la bonne information en temps opportun, celle-ci ne sera pas capable d'informer les différents acteurs sur leurs risques. Le COSO II (2004 :103) résume la composante information et communication de la façon suivante « les informations pertinentes sont identifiées, saisies et communiquées dans un format et dans des délais permettant à chacun de s'acquitter de ses responsabilités. »

1.2.6.5. Le pilotage

Le système de contrôle interne ne peut fonctionner tout seul, il doit faire l'objet d'un pilotage. Ce pilotage repose sur l'évaluation de l'existence et du fonctionnement de ses éléments au fil du temps, par le biais d'opérations courantes de pilotage, d'évaluations spécifiques ou d'une combinaison des deux. Les opérations courantes de pilotage entrent dans le cadre des activités courantes du management qui définit l'étendue et la fréquence des évaluations spécifiques en fonction de l'appréciation des risques et de l'efficacité des procédures de pilotage. Les défaillances du système de contrôle sont remontées selon la voie hiérarchique, les problèmes graves étant portés à l'attention de la Direction Générale et du conseil d'administration. Les activités de l'audit interne rentrent donc dans le processus de pilotage du système.

1.2.7. Les conditions d'un contrôle interne performant

Pour un contrôle interne réussi il va falloir comme dans une chaîne musicale que tout le monde joue bien sa partition. Cette nécessité nous conduit à aborder de manière sommaire les rôles et les responsabilités de chacun des acteurs.

1.2.7.1. Rôle et responsabilité des managers

« Le management est directement responsable de l'ensemble des activités de l'organisation, y compris de son système de contrôle interne. » (IFACI, 2012 :132). Le premier responsable, généralement le Directeur Général est l'ultime garant du système de contrôle interne. Cette responsabilité implique qu'il doit s'assurer de l'existence d'un environnement de contrôle positif et il doit donner l'exemple par des principes de conduite influençant les facteurs ayant trait à l'environnement de contrôle, et aux composants du contrôle interne. Ainsi, un DG qui applique les règles de bonne conduite, de déontologie et d'éthique très strictes pourra sans grand mal instaurer ces valeurs au sein de son entreprise par rapport à un PDG (Président Directeur Général) qui reste léger sur ces valeurs.

1.2.7.2. Le rôle de l'audit interne

Selon l'AMF (2010 : 12) « Lorsqu'il existe, le service d'audit interne a la responsabilité, dans le champ couvert par ses missions, d'évaluer le fonctionnement des dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne, d'en effectuer une surveillance régulière et de faire toute reconnaissance pour l'améliorer ». Il contribue à sensibiliser et former l'encadrement au contrôle interne mais n'est pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif. Dans le cadre de son plan de travail approuvé par la Direction, il exa-

mine la conformité aux lois et règlements, s'assure de l'application effective des instructions de celle-ci et vérifie le bon fonctionnement des processus internes de la société, relatifs notamment à la fiabilité des filières de Reporting et aux systèmes d'information.

1.2.7.3. Rôle de l'audit externe (commissariat aux comptes)

Les commissaires aux comptes ne sont pas, dans le cadre de leur mission légale, partie prenante des dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques. Le contrôle interne ne constitue qu'un moyen pour le CAC et non un objectif comme chez l'auditeur interne. Ils certifient les comptes et, dans ce cadre, peuvent identifier au cours de l'exercice des risques significatifs et des faiblesses majeures de contrôle interne susceptibles d'avoir une incidence significative sur l'information comptable et financière. Ils présentent leurs observations sur le rapport du président, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ils attestent de l'établissement des autres informations requises par la loi.

S'il est dorénavant acquis que l'audit interne se fait selon l'approche par les risques, et que l'objectif de l'audit interne c'est l'évaluation des systèmes de contrôle interne, de management des risques et de gouvernance d'entreprise. Il est donc impératif que l'auditeur maîtrise les concepts et les méthodes de management des risques, étant donné que le management des risques englobe en même temps le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise.

1.3. LE MANAGEMENT DES RISQUES

Dans cette partie nous traiterons de façon sommaire du management des risques en nous basant essentiellement sur le COSO II report ou « management des risques de l'entreprise ». Il y sera abordé la définition du management des risques, ses enjeux, le processus d'élaboration de la cartographie des risques et le traitement des risques. Mais avant de développer toutes ces notions il est nécessaire de comprendre le pourquoi du management des risques ? En quoi est-il nécessaire aujourd'hui pour la maîtrise des opérations et l'atteinte des objectifs ?

En effet la prise de risque est inhérente à l'activité de toute organisation. Il n'existe pas de croissance, ni de création de valeur pour organisation, sans prise de risque. S'ils ne sont pas correctement gérés et maîtrisés, ces risques peuvent affecter la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs. En continuant à prévenir et à gérer les risques, les dispositifs de mana-

gement des risques et de contrôle interne jouent donc un rôle clé dans la conduite et le pilotage des différentes activités. Mais c'est quoi le management des risques ?

Le management des risques est un dispositif qui traite des risques et des opportunités ayant une incidence sur la création ou la préservation de la valeur. Dans sa conception plus large, le COSO II le définit de la façon suivante :

Le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Il existe certes, beaucoup de définitions du management des risques, mais celle-ci est la plus complète. Elle est d'autant plus complète qu'à travers elle l'on s'aperçoit toutes les composantes du management des risques.

La connaissance de la définition du management des risques n'est pas suffisante pour réussir à mettre en place un dispositif à même de gérer les risques. Il faut avoir une méthodologie. La cartographie des risques est à cet effet un excellent outil de travail pour l'identification, la classification, l'évaluation et la hiérarchisation des risques.

1.3.1. La Cartographie des risques

La cartographie des risques est un outil permettant :

- d'inventorier, évaluer et classer les risques de l'organisation ;
- d'informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'y adapter le management de ses activités,
- à la Direction Générale, et avec l'assistance du risk manager d'élaborer une politique de risque qui va s'imposer aux responsables opérationnels dans la mise en place de leur système de contrôle interne. Mais aussi aux auditeurs internes pour l'élaboration de leur plan d'audit, c'est-à-dire fixer les priorités.

Existe-t-elle une méthodologie d'élaboration de la cartographie des risques ? Si oui comment est-elle élaborée ? Il existe une multitude de méthodes, allant du plus élémentaire au plus complexe, mais toutes se déroulent en cinq étapes successives.

Première étape : élaboration d'une nomenclature des risques

À cette étape on liste toutes les natures de risques susceptibles d'être rencontrées dans l'organisation. Le niveau de détail de cette liste sera fonction du souhait de dresser une cartographie plus ou moins sommaire. Exemple de liste:

- Risques stratégiques, identifiés à partir des plans stratégiques à moyen et long termes.
- Les risques opérationnels, liés aux opérations courantes.
- Les risques projets, identifiés à partir des grands projets s'il y en a.

Deuxième étape : Identification de chaque processus/fonction/activité devant faire l'objet d'une estimation. Cette étape consiste à faire l'inventaire de l'ensemble des processus ou des fonctions de l'entreprise de telle sorte qu'on puisse ultérieurement planifier sur cette base des missions d'audit interne.

Troisième étape : estimation de chaque risque pour chacune des fonctions/ activités.

Il s'agira pour chaque risque de faire une évaluation quantitative ou qualitative de sa probabilité d'occurrence et de ses conséquences selon une échelle définie au préalable.

Quatrième étape : appréciation globale de chaque risque dans chaque activité

Il s'agit pour chacun des risques estimés à l'étape précédente de calculer la criticité en faisant le produit de sa probabilité d'occurrence par sa gravité.

Cinquième étape : calcul du risque spécifique de chaque activité/ fonction

L'appréciation sera égale au cumul de tous les coefficients identifiés pour chaque risque et concernant cette activité. Il est bien entendu que tous les risques figurant dans la nomenclature n'existent pas pour toutes les activités.

1.3.2. Le traitement des risques

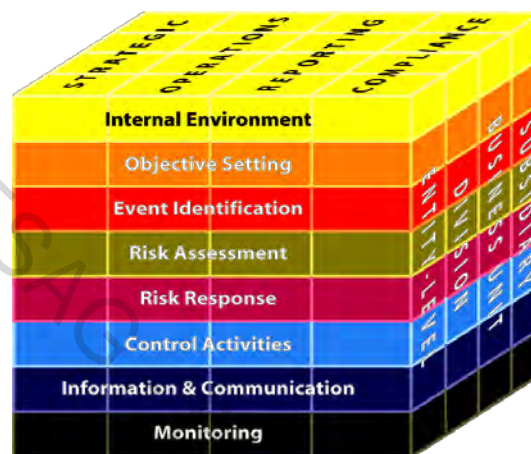
Le risque étant défini par sa composante probabilité d'occurrence et par sa composante gravité (conséquence ou impact) pour son traitement on choisira une stratégie qui minimisera soit la fréquence en développant une politique de prévention, soit l'impact en développant une politique de protection. Ou tout simplement la combinaison de stratégie de protection et de prévention. Et pour développer chacune de ces politiques on a le choix entre quatre solutions possibles :

- *L'acceptation* : au regard de l'appétence de l'organisation pour le risque, on décide de rien faire face au risque. On accepte les conséquences qui peuvent en découler.
- *le partage* : on partage le risque en souscrivant une assurance par exemple, en mettant au point une joint venture avec un tiers ou externaliser l'activité risquée.
- *l'évitement* : la solution qui consiste à abandonner purement et simplement l'activité ou le secteur d'activité risquée.

- *la réduction* : on prend les mesures nécessaires pour réduire la probabilité ou l'impact. C'est-à-dire que l'on améliore le contrôle interne et le dispositif de management des risques. C'est cela l'apport de l'audit interne à travers ses recommandations.

1.3.3. Le référentiel COSO II management des risques

En matière de management des risques, le modèle COSO « ERM » («enterprise risk management») dit COSO-II (2005) constitue une référence internationale. Ce modèle est traditionnellement représenté par un cube



La face supérieure du cube représente les objectifs de l'organisation et comprennent les objectifs stratégiques (liés à la stratégie de l'organisation), opérationnels (liés à utilisation efficace et efficiente des ressources), de reporting (fiabilité des informations financières) et de conformité (aux lois et aux règlements)

Face avant du cube : les composantes du management des risques :

- un environnement interne de contrôle qui constitue le fondement structurel du système de management des risques. il intègre les aspects très divers tels que la culture du risque et l'appétence pour le risque, l'intégrité et les valeurs éthiques, l'engagement de compétence, la structure organisationnelle, les délégations de pouvoirs et de responsabilités, la politique des ressources humaines, la fixation des objectifs ;
- une identification des événements susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs de l'organisation. Il s'agit aussi bien d'évènements pouvant avoir un impact négatif que ceux pouvant avoir un impact positif, c'est-à-dire des opportunités à saisir que le management doit intégrer dans sa stratégie. ils peuvent être de différentes natures : économiques, environnementales, politiques, sociales, technologiques.... ;

- une évaluation des risques, c'est-à-dire une appréciation quantitative de la probabilité d'occurrence et de l'impact des ces évènements ;
- un traitement des risques : c'est-à-dire la décision qui doit être prise suite à l'évaluation des risques. Parmi les alternatives possibles, on choisira entre l'évitement (supprimer le risque en cessant l'activité à l'origine du risque), la réduction(mettre en œuvre des dispositifs pour réduire sa probabilité et ou son impact), le partage (recours à l'assurance, à des opérations de couvertures ou d'externalisation de l'activité concernée) ou en fin l'acceptation (compte tenu du coût des dispositions à mettre en œuvre , l'organisation préfère accepter le risque en l'état) ;
- des activités de contrôle : il s'agit de politiques et procédures mises en œuvre qui permettent de s'assurer que les risques sont maîtrisés. Ces dispositions regroupent des modalités telles que : les revues du management, la supervision directe d'une activité ou d'une fonction, les contrôles intégrés dans le traitement de l'information, les contrôles physiques, les indicateurs de performance ;
- l'information et la communication : les informations pertinentes sont identifiées, saisies et communiquées dans un format et dans les délais permettant à chacun de s'acquitter de ses responsabilités ;
- le pilotage : il s'agit aussi bien des activités quotidiennes de contrôle par le management que des démarches d'auto-évaluation ou encore de l'intervention des auditeurs internes ou externes.

Face latérale du cube (Filiale, Unité de gestion, Division, Entreprise) symbolise le caractère multidimensionnel du management des risques et la nécessité de l'adapter à l'entité concernée. De nombreux paramètres peuvent impacter le management des risques tels que la taille de l'organisation, sa culture du contrôle, son secteur d'activité, les réglementations en vigueur.

Remarque : le modèle COSO « ERM » n'est pas le seul référentiel de management des risques, il existe également d'autres comme l'ISO 31000 : 2009, le cadre de référence « les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne » élaboré sous l'égide de l'AMF, etc.

Le système de contrôle et de management des risques ne peut être efficace, que si seulement si les structures et les processus mis en place le permettent. D'où la notion de gouvernement d'entreprise.

1.4. GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET L'AUDIT INTERNE

Avant de développer le rôle révolu à l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise, tentons d'abord de donner une définition du concept de gouvernement d'entreprise.

1.4.1. Définition du gouvernement d'entreprise

Le terme gouvernement d'entreprise correspond à un large éventail de définitions selon les contextes structurels et culturels, ainsi que les cadres légaux. Les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne définissent le gouvernement d'entreprise comme: « le dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs. » (IFACI, 2011 : 69). Quant à l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) elle définit le gouvernement d'entreprise comme « [...] un ensemble de relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes. Il détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs d'une entreprise, ainsi que les moyens de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats obtenus ».

En 2009 dans une prise de position commune l'IFA (Institut Français des administrateurs) et l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne) intitulée « Prise de position IFA/IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise » abordent ensemble du rôle que doit être celui de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise. Dans cette prise de position sont successivement abordées les relations de l'audit interne avec les autres organes de gouvernances tels que: la Direction Générale, le conseil et le comité d'audit, les autres acteurs du contrôle interne et l'audit externe.

1.4.2. Relation de l'audit interne avec le management de l'entreprise

S'agissant des relations de l'audit interne avec la Direction générale, la prise de position rappellera que « l'audit interne est un outil de management de la direction générale au service de l'entreprise.... » (IFACI, 2009 : 2)

Les auteurs recommandent à l'audit interne d'étendre ses missions au delà des préoccupations de conformité pour atteindre celles d'efficacité et d'efficience des contrôles. Et de faire une communication à la direction générale au moins une fois par an et de manière formelle sur ses observations et sur le fonctionnement du contrôle interne. Ils recommandent également

à la direction de mettre tous les moyens nécessaires à la disposition de l'audit interne pour le plein exercice de ses missions.

1.4.3. Relation de l'audit interne avec le conseil et le comité d'audit

À travers le comité d'audit avec qui il entretient des relations transparentes et de suivi, l'audit interne apporte sa compétence au conseil dans son rôle de surveillance de la gestion de l'entreprise.

A propos il est recommandé que le comité d'audit :

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

Et à l'audit interne de tenir régulièrement informés le comité d'audit et le conseil des conclusions de ses missions (communication des synthèses de rapports, ou de condensé des rapports).

1.4.4. Relation de l'audit interne avec les autres acteurs du contrôle interne

Avec la multiplicité des acteurs intervenant dans le dispositif de contrôle interne (le management des risques, la comptabilité, le contrôle de gestion, l'informatique, l'audit interne, etc.) la coordination des interventions est nécessaire pour éviter deux situations extrêmes à savoir :

- excès de contrôles avec des redondances de contrôles qui nuisent à l'efficacité, ou des interventions trop dérangeants pour les opérationnels
- une dilution des responsabilités où chaque acteur croit que tel ou tel dispositif a été analysé par l'autre. finalement il demeure des parties qui ne feront jamais l'objet de contrôles (maîtrises)

À cet effet, l'existence d'une charte d'audit interne définissant les relations de l'audit interne avec les autres acteurs est un moyen efficace pour réduire ce risque.

1.4.5. Relations de l'audit interne avec le commissaire aux comptes(CAC)

Selon IFACI (2009 : 4) « L'audit externe a pour principale mission de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes ». L'audit interne est un outil du gouvernement d'entreprise et d'aide au management de l'entreprise. Il fournit à cette dernière une assurance sur le degré de maîtrise de ses activités et, pour ce faire, s'appuie sur une analyse des risques opérationnels, de conformité et financiers, et sur une évaluation du dispositif de contrôle interne y afférent.

Malgré cette importante différence, les travaux des commissaires aux comptes relatifs au contrôle interne sont, dans certains domaines, proches de ceux des auditeurs internes, ce qui peut conduire à des redondances inutiles. C'est pourquoi il est recommandé à l'audit interne et au commissariat aux comptes la coordination de leurs travaux et l'établissement en commun du planning d'intervention afin de minimiser les dérangements causés par les audits. Des réunions de travail périodiques, où chacun rend compte de ses investigations et de ses conclusions favorisent cela. Tout comme l'utilisation par le CAC des travaux de l'audit interne et vice-versa sans que cela n'empiète sur l'indépendance du premier.

On comprend à présent combien de fois le rôle de l'audit interne est prépondérant dans le processus de gouvernement d'entreprise et retenons par ailleurs la nécessaire collaboration des autres organes de gouvernance.

La connaissance des notions de l'audit interne ainsi que les sujets sur lesquels il doit porter est capitale, mais savoir concevoir une organisation capable de supporter les activités d'audit interne est tout aussi primordial. C'est pourquoi dans le chapitre suivant nous aborderons les principales articulations de l'organisation d'un service d'audit interne.

CHAPITRE II : MANAGEMENT D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE

Cette partie a pour objet de décrire la structure interne d'un service d'audit interne et des moyens qui lui sont nécessaires, son mode de fonctionnement, les outils de l'audit interne, ainsi que du mode de gestion des auditeurs.

2.1.1. Positionnement de la direction d'audit interne dans l'organisation

À qui l'audit interne doit-il être rattaché ? À la direction générale, au directeur administratif et financier ou à tout autre directeur ? Selon Louis VAURS, Délégué Général de l'IFACI cité par Pierre SCHICK & al. (2010 : 45) il doit « être rattaché à une personne ou instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigation, la liberté de son opinion, et la considération adéquate de ses recommandations ». C'est dans le même ordre d'idée que la norme 1110 portant sur l'indépendance indique que le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre à son service d'exercer ses responsabilités. Et que le responsable de l'audit interne doit confirmer au Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation.

La question du rattachement de la direction de l'audit ou « service d'audit interne » est donc intimement liée à l'indépendance du service d'audit interne et des auditeurs. C'est pourquoi la prise de position de l'IFA/l'IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise réalisée en mai 2009 indique que « l'indépendance repose principalement sur trois facteurs : le positionnement de l'audit interne, le périmètre étendu de son champ d'intervention, et la disposition de moyens adéquats pour remplir la mission qui lui est dévolue. Le mode de rattachement a une incidence directe sur le périmètre d'intervention et l'objectivité des auditeurs internes notamment lorsqu'il s'agit d'évaluer les opérations de la direction générale à laquelle le responsable de l'audit interne répond ».

2.1.2. La structure organisationnelle du service de l'audit interne

Dans la pratique on rencontre des structures diverses et variées compte tenu du fait que le choix d'une structure est fonction de la dimension et de la culture de l'organisation puisque l'audit interne n'en est que le reflet. Ainsi Jacques RENARD (2012 : 375-376) distingue quatre structures possibles :

- rattachement au chef comptable : situation pratiquement disparue mais que l'on rencontrait dans les années 1960 et 1970. Elle était la matérialisation parfaite de la confusion

entre l'audit interne et de l'audit externe et de la prédominance des préoccupations de vérification et de certification comptable.

- le rattachement à la direction financière : cette situation est encore rencontrée dans certaines organisations soit pour des raisons historiques (l'évolution universelle de la fonction n'a pas été accompagnée d'une évolution structurelle), ou soit le champ d'application est toujours restreint au domaine financier.
- le rattachement à la direction générale : cette situation est en phase de se généraliser car se rapprochant de plus des normes de l'IIA et de l'IFACI. et correspond à plus de la moitié de cas rencontrés en 2009 (après enquête de l'IIA)
- le rattachement au comité d'audit : ce rattachement est très largement pratiqué dans les groupes anglo-saxons lesquels avancent que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction.

Il appartient aux entreprises de s'efforcer de concilier ces deux approches (anglo-saxonne et françaises) en vue d'en optimiser les avantages. Mais la prise de position elle, recommande que :

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

2.2. Les moyens de l'audit interne

2.2.1. La charte d'audit interne

Alain GERBIER dans un dossier élaboré sous l'égide de l'IFACI intitulé « la charte d'audit support d'une légitimité » définit la charte comme «un document solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise, qui fixe les droits et les devoirs du service d'audit, constitue sa loi fondamentale et autorise son développement ». De même le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne définit lui la charte d'audit interne dans son interprétation de la norme 1000 de la façon suivante : « la charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation y compris la nature de la relation fonctionnelle entre le responsable de l'audit interne et le Conseil ; autorise l'accès aux

documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions ; définit le champ des activités d'audit interne. »

On voit donc que l'existence d'une charte d'audit interne formalisée est essentielle pour la gestion d'un service d'audit interne. Ainsi, le responsable de l'audit interne pourra évaluer périodiquement si la mission, les pouvoirs, et les responsabilités définis dans la charte permettent toujours au service d'audit interne d'atteindre ses objectifs. Pour que la charte puisse atteindre ses objectifs il ne faut pas l'imposer mais faire en sorte qu'elle s'impose d'elle même. Pour cela le directeur de l'audit interne et les auditeurs doivent avoir des capacités réelles de communication et de persuasion.

Après l'élaboration et la diffusion de ce document de base, l'organisation du travail va consister à définir la nature et l'importance du travail à réaliser : c'est le plan d'audit.

2.2.2. Le Plan d'audit interne

Conséquence directe donc de la cartographie des risques établie par le « risk manager » le plan d'audit interne sert de base pour la programmation des missions d'audit interne. Il permet à l'auditeur interne d'intégrer dans son programme d'audit l'ensemble des risques et opportunités de l'organisation. Le plan d'audit est utile car « Il n'y a point de vent favorable pour celui qui ne sait où il va » disait séméque cité par Jacques RENARD dans son livre intitulé « ce qui fait débat ». Le plan d'audit est donc une prévision des missions que l'auditeur compte effectuer pendant une période donnée (généralement l'année). Pour que l'audit puisse établir un plan d'audit adapté aux enjeux, il doit avoir une bonne compréhension du processus de management des risques et intégrer certaines composantes du plan stratégique de l'organisation. Le plan d'audit interne n'est pas établi une fois pour toute mais il doit être constamment mis à jour selon une périodicité définie de commun accord avec le management et le conseil.

Selon l'approche retenue par l'audit interne, le plan d'audit interne peut adopter l'une ou plusieurs des quatre approches possibles, et chacune correspondant à un regroupement des missions d'audit potentielles :

L'approche par les métiers : découpage des sujets d'audit en fonction des grands métiers de l'entreprise : acheter, vendre, fabriquer, embaucher, décider, gérer, etc..

L'approche par les fonctions : découpage selon les grandes fonctions de l'entreprise : fonction de production, fonction achats/ventes, fonction trésorerie, fonction investissements,

L'approche par les thèmes : elle est basée sur des thématiques comme : les contrats ; la sécurité, les systèmes d'information, etc.

L'approche par processus : le découpage des sujets d'audit en fonction des différents processus définis au préalable.

Chacune de ces approches a ses avantages, ses contraintes et ses limites. Le choix d'une approche dépend donc de l'auditeur interne et de ses objectifs.

2.2.3. Le manuel d'audit interne

Selon la Norme 2040 et ses MPA «le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité de l'audit interne ». La forme et le contenu des dites règles et procédures dépendent de la taille, de la manière dont est structuré l'audit interne et de la complexité de ses travaux. Le manuel d'audit interne constitue une sorte de vade-mecum pour le service et doit avoir trois objectifs :

Définir de façon précise le cadre de travail à travers l'organigramme de l'audit interne, la mention de son rattachement, les analyses des postes, l'indication des pouvoirs et responsabilité et une copie de la charte de l'audit interne.

Aider à la formation des auditeurs débutants : à travers sa lecture, les auditeurs débutants devront vite découvrir les objectifs et les spécificités de fonctionnement du service(les procédures de travail de l'audit interne).

Servir de référentiel : il doit comporter les normes de l'IIA ou un renvoi à eux, le rappel des règles d'engagements et de gestion du personnel, les modalités d'élaboration et de révision du plan d'audit annuel, la description de la méthodologie de l'audit interne(les règles portant sur: l'élaboration de l'ordre de mission, l'analyse des risques , la définition des objectifs , la réalisation des observations (QCI, FRAP, ..), les normes à retenir pour la présentation, et la diffusion des rapports d'audit et le suivi des recommandations (comme le précise la norme 2330.A2).

2.3. Gestion de l'Audit Interne et des auditeurs

2.3.1. Gestion des auditeurs

Les auditeurs sont, en général organisés en un pool où l'on puise pour constituer les équipes : il n'existe pas en fait de lien hiérarchique permanent avec leur chef de mission sauf pour la durée d'une mission. Concernant l'organisation structurelle, on rencontre dans la pratique des organigrammes :

- à deux niveaux dans les services de 2 à 5 personnes (secrétariat non compris) : « auditeurs » et « chef du service d'Audit Interne » ;
- à trois niveaux dans les services de 6 à 20 personnes : « auditeurs », « chefs de mission », et « directeur de l'Audit Interne »
- à quatre niveaux dans des structures décentralisées du service d'audit interne.

2.3.2. Le recrutement des auditeurs internes

Le recrutement des auditeurs internes peut se faire à l'externe de l'entreprise comme à l'interne pourvue que les profils recherchés existent au sein de l'organisation. À cet effet la norme 2030 indique que « le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à cette activité soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé ». Ce qui veut dire que le recrutement des auditeurs internes est plus ou moins contraint par la politique des ressources humaines de l'organisation. Un bon degré de liberté du responsable de l'audit interne lui permet de sélectionner les collaborateurs les mieux adaptés tout en prenant en considération les exigences de l'organisation telles que les redéploiements de compétences, la grille de rémunérations etc.... les profils les plus recherchés, sont les diplômés des grandes écoles de commerce, d'école d'ingénieurs ou des universités. Mais quel profil pour le directeur de l'Audit Interne ?

2.3.3. Les qualités essentielles d'un « bon directeur » d'Audit Interne

Richard F. Chambers, Charles B. Eldridge et Paula Park sous l'égide de l'IIA ont publié un article dénommé « une âme de leader » "les sept qualités que doit avoir un responsable de l'audit interne". Selon ces auteurs un responsable d'audit interne doit avoir :

- un sens aigu de l'activité de l'organisation ;
- de réelles qualités de communicant ;
- une intégrité et une déontologie sans faille ;
- une expérience variée ;
- une excellente connaissance des risques de l'entreprise ;
- un don pour développer les talents ; et
- un courage inébranlable.

Un sens aigu de l'activité de l'organisation : le responsable de l'audit interne et les auditeurs doivent avoir une connaissance parfaite de la stratégie, des activités, des opérations et de

l'environnement de l'organisation afin de repérer et évaluer les risques et les opportunités de l'organisation. Il doit aussi savoir comment l'entreprise se dirige au quotidien (arbitrages faits par les responsables, l'organisation formelle et informelle)

De réelles qualités de communicant : le directeur de l'audit interne doit pouvoir communiquer avec le conseil d'administration ou le top management mais aussi avec les opérationnels. Il doit être capable d'aborder avec le conseil les questions importantes sans détours aucun. Il est donc essentiel pour lui de délivrer ses messages avec clarté, que ce soit par écrit ou oralement, afin que tout le monde puisse saisir l'ampleur exacte du problème qu'il aborde. En clair la communication de l'auditeur interne doit être précise, objective, concise, constructive, complète, et dans les temps (information utile produite dans le délai de réaction).

Une intégrité et une déontologie sans faille : l'auditeur interne doit s'approprier le code de déontologie du métier d'auditeur de sorte à faire preuve d'une moralité et d'un comportement irréprochables. Il doit éviter de s'associer à toute opération ou action pouvant nuire à la réputation ou à l'indépendance de l'audit interne. Il doit aussi faire montre d'un professionnalisme incontesté dans la conduite de ses actions et missions.

Une expérience variée : de plus en plus on attend du responsable de l'audit interne d'avoir une expérience opérationnelle et diversifiée lui permettant d'appréhender l'organisation comme « un tout » et mieux comprendre le risque.

Une excellente connaissance des risques de l'entreprise : le responsable de l'audit doit pouvoir identifier sur la base de sa connaissance qu'il a de l'entreprise, les zones à risques et pouvoir évaluer leur probabilité d'occurrence et leur gravité en cas de réalisation. Il s'agira pour lui, d'évaluer les contrôles en place et voir les opportunités de réduction de ceux-ci tout en remplaçant ceux existant par des contrôles plus efficaces et moins coûteux.

Un don pour développer des talents : un responsable de l'audit interne talentueux doit pouvoir vendre ses postes à des talents à forts potentiels, et il doit le faire dans l'optique de transformer l'audit interne. Pour réussir, le responsable doit élaborer et mettre en œuvre des programmes de formation continue destinés à enrichir les expériences des auditeurs, les encourager à adhérer aux associations professionnelles d'audit interne et y contribuer pleinement à l'essor du métier.

Un courage inébranlable : le responsable de l'audit interne doit faire montre d'une grande détermination et de courage dans l'adversité. Face à des pressions et à des obstacles considérables, il lui faut tenir le cap résolument.

Pour réussir pleinement dans sa mission il lui faut nécessairement des moyens (financiers, matériels, humains...). Ces moyens font l'objet d'une prévision annuelle appelée budget de l'audit interne.

2.3.4. Budget de l'audit interne

Le budget de l'audit interne doit être établi dans l'optique d'une adéquation des moyens par rapport aux objectifs d'une part et la mise en œuvre de façon rationnelle de ces moyens afin d'optimiser la réalisation du plan d'audit interne d'autre part. Ce budget réalisé en collaboration avec la direction générale, les ressources humaines et le contrôle de gestion, se compose de trois éléments :

- un budget d'effectifs, avec un plan de recrutement (pluriannuel) et une prévision de mobilités externes ;
- un budget financier, avec des crédits de formation, d'études, d'honoraires, de sous-traitance, de moyens coordonnés avec les auditeurs externes, des frais de déplacement...;
- un budget logistique (outils informatiques, locaux, véhicules...).

Ce budget doit donc permettre d'optimiser la structure et l'organisation du service d'audit interne en fonction de la couverture d'audit et des contraintes financières.

2.3.5. Evaluation de la performance d'un service d'audit interne

Exigence d'un management responsable et averti, l'évaluation périodique constitue une excellente manière de piloter une organisation. Mais l'audit interne doit-il faire l'objet d'évaluation comme les autres fonctions ou processus de l'entreprise ? Quelles sont les modalités de cette évaluation ? Qui est celui qui est habilité à conduire cette opération ? Beaucoup d'auteurs estiment que l'audit interne comme les autres fonctions de l'entreprise doit faire l'objet d'évaluation de la qualité de son travail. D'ailleurs l'audit interne ne peut pas lui-même raisonnablement se soustraire de cette obligation de rendre compte et de se soumettre à un contrôle étant donné qu'il le recommande aux autres.

Selon Pierre SCHICK & al. (2010 :59) «Il existe trois modalités de mesures de satisfaction et de performance de l'audit interne : le benchmarking, les enquêtes de satisfaction des clients et

l'audit de l'audit interne». Quant aux benchmarking et les enquêtes de satisfaction, ils sont souvent utilisés à la suite d'une mission d'audit interne afin d'apprécier le comportement et la méthodologie utilisés. Mais aussi, la satisfaction des audités après le passage de la mission. C'est pourquoi dans cette partie nous mettrons uniquement l'accent que sur l'audit de l'audit interne.

2.3.6. L'audit de l'audit interne

Les organismes professionnels comme l'IFACI proposent aujourd'hui aux entreprises des services d'évaluation professionnelle et indépendante de leur service d'audit interne. C'est en application de la Norme 1312 qui indique que « des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation. » Cette évaluation doit se faire selon un référentiel reconnu dans le domaine de l'audit interne (Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne ; ISO 9001 :2008, etc.).

2.4. Démarche de conduite d'une mission d'audit interne

L'objet d'une mission d'audit interne est l'étude de la maîtrise des risques de l'activité, du processus ou de l'entité qu'on audite. Autrement c'est l'ensemble des travaux : d'analyse, d'examen, d'identification des lacunes, d'élaboration des solutions (avec les audités), et de suivi de la mise en œuvre des plans d'actions des audités. Mais avant tout, rappelons que pour réussir une mission d'audit interne il est nécessaire de garder à l'esprit quelques principes fondamentaux que sont la simplicité, la rigueur, la relativité du vocabulaire, l'adaptabilité et la transparence. C'est à dire que la méthode de l'audit doit être simple et facilement reproductible, elle doit reposer sur une méthodologie rigoureuse capable d'assurer la qualité et la pertinence des constats. Comme le dit Lemant (1999 : 17) « L'audit interne est une mécanique ». Mais aussi, l'auditeur en conduisant sa mission, il doit comprendre le vocabulaire de l'entité, adapter sa méthode aux réalités du terrain et faire en sorte que la mission soit transparente sur toute la ligne.

La démarche de conduite d'une mission d'audit interne comporte généralement trois phases successives que sont : étude, vérifications et conclusion. Les normes professionnelles parlent elles, de planification, d'accomplissement et de communication.

2.4.1. Phase de Planification de la mission d'audit interne

La phase de préparation ouvre la mission, elle permet à l'auditeur de faire une prise de connaissance de l'entité auditée, de cette prise de connaissance dégager les référentiels et les plans de la mission. Généralement la mission d'audit commence par un ordre de mission.

2.4.1.1. Ordre de mission

L'ordre de mission est le document qui formalise le mandat donné par la direction générale à l'audit interne. Pour son contenu, à part les mentions obligatoires (nom et signature du mandant, noms des destinataires du rapport), il est laissé à l'appréciation de la direction générale. Il répond à trois principes fondamentaux de l'audit interne:

- l'audit interne ne peut pas s'auto saisir de ses missions (il exécute les missions que lui confie la direction)
- l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente (la direction générale ou le comité d'audit s'il en existe)
- l'ordre de mission permet l'information de tous les responsables concernés.

Après la communication de l'ordre de mission, les auditeurs procéderont successivement à la prise de connaissance ou familiarisation avec les activités, l'identification des risques et la définition des objectifs.

2.4.1.2. Etape de familiarisation ou prise de connaissance

Toutes les méthodes d'audit commencent par la prise de connaissance des processus ou des activités que l'on audite. Il est impossible de réaliser une mission d'audit d'un processus sans rien connaître du domaine. Bien sûr il n'est pas nécessaire pour l'auditeur d'être un expert du domaine, mais l'acquisition d'une connaissance basique est fondamentale et indispensable. Cette étape constitue une partie importante de la mission d'audit interne ; elle permet à l'auditeur :

- d'avoir une vision globale de l'organisation, objet de la mission et des contrôles internes mis en place pour la maîtriser ;
- d'identifier les risques (attirer l'attention de l'auditeur sur les points essentiels, éviter ultérieurement d'omettre les aspects fondamentaux et réduire les risques de perte de temps sur des aspects non importants) ;
- de définir les objectifs de la mission pour être en mesure de l'organiser, de la planifier, mieux estimer le temps et le coût ; et

- de donner une image professionnelle de son métier, de son action, qui facilitera les contacts et assurera le succès de la mission.

2.4.1.2.1. Contenu de la prise de connaissance

Cette prise de connaissance ne doit pas se faire au hasard, en glanant dans le désordre les informations nécessaires. Elle doit être avant tout organisée. L'auditeur va donc planifier sa prise de connaissance en ayant soin de prévoir les moyens les plus appropriés pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission (interviews, séminaires, documents). Elle s'articule autour de trois axes essentiels :

L'organisation : l'organisation des hommes, la formation des hommes, la répartition des tâches, et les éléments chiffrés tels que les budgets, les résultats, les investissements et les effectifs),

Les objectifs et l'environnement : il s'agira pour l'auditeur de bien connaître les objectifs de la fonction à auditer, les contraintes dont doivent tenir compte les responsables ;

Les techniques : l'auditeur s'efforcera à avoir une bonne connaissance des techniques de travail utilisées, des plus générales au plus spécifiques, depuis le tableau de bord et ses composantes utilisées par le responsable, jusqu'aux méthodes techniques ou de gestion qui permettent à l'unité de fonctionner.

Pour réussir la prise de connaissance, l'auditeur interne utilisera un certain nombre de moyens.

2.4.1.2.2. Le Questionnaires de prise de connaissance (QPC)

Précisons tout d'abord que le questionnaire en audit interne n'est pas la liste des questions que l'auditeur pose, mais le récapitulatif des problématiques autour desquelles il doit s'interroger. La prise de connaissance ne se faisant pas au hasard ou dans le désordre, le questionnaire servira de cadre pour éviter à l'auditeur de divaguer ou d'omettre les questions importantes de l'entité auditée. Il permet à l'auditeur de préciser d'avantage le champ de la mission et de prévoir la durée de son intervention. La structure globale d'un questionnaire de prise de connaissance s'articule généralement sur trois axes :

- la connaissance du contexte socio-économique (la taille et les activités du secteur, la situation budgétaire, la situation commerciale, les effectifs et l'environnement de travail) ;
- la connaissance du contexte organisationnel de l'unité (organisation générale et structure, les organigrammes et les relations de pouvoirs, l'environnement informatique) ;

- la connaissance du fonctionnement de l'entité auditée (les méthodes de travail, les procédures, les informations réglementaires et organisation spécifique de l'entité, le système d'information, les problèmes passés ou en cours, les reformes prévues ou en cours, etc.).

Pour la prise de connaissance par les données quantitatives, les questionnaires de Volumes et Types de Transactions sont beaucoup usités en combinaison avec d'autres moyens de prise de connaissance, tels que les rapports et les comptes rendus du service audité, les entretiens avec les responsables sur leurs préoccupations et sur le fonctionnement de leur service et la participation à des séminaires de formation sur le thème surtout si celui-ci est technique.

2.4.1.2. Etape de l'identification et d'évaluation des risques

Cette étape est l'application directe de la Norme 2210.A1 qui dit qu' « en planifiant la mission, l'auditeur interne doit relever ou évaluer les risques liés à l'activité soumise à l'audit interne... ». Au cours de cette phase, il s'agira plus pour l'auditeur d'identifier les « zones à risques » qu'une analyse des risques proprement dite. Il lui permettra de construire son référentiel et, dans le même temps, concevoir son programme et de l'élaborer de façon « modulaire », en fonction non seulement des menaces mais également de ce qui a pu être mis en place pour y faire face. Cette étape a pour objectif l'élaboration du programme d'audit et rien de plus. La solution préconisée pour cela, c'est le tableau des risques (TARis)

2.4.1.2.1. Le tableau des risques

L'élaboration de ce tableau doit nécessairement prendre en compte les trois facteurs susceptibles de générer des risques. Ces facteurs sont l'exposition aux risques, l'environnement (l'ensemble des éléments qui entourent le bien qui deviennent facteur de risques), et La menace (l'agent qui exploitant une vulnérabilité peut causer dommages à un actif). Nous connaissons à présent les facteurs susceptibles de générer un risque. La question est maintenant de savoir comment s'élabore le tableau des risques ?

La conception du tableau des risques répond à une méthodologie rigoureuse permettant de remplir de façon successive les différentes parties dudit tableau. Ce tableau va découper l'activité(ou la fonction ou le processus) en tâches ou opérations élémentaires successives appelées « objets auditables », indiquer en face de chaque tâche son objectif. À quoi sert-elle ? Dans la plupart des cas pour des missions récurrentes, l'auditeur trouvera ce découpage

dans les dossiers ; il lui revient seulement de le mettre à jour et de l'améliorer. Ce découpage en tâches élémentaires est d'autant plus important qu'il est nécessaire pour quatre opérations :

- il constitue le premier stade du tableau des risques ;
- il représente la première partie du questionnaire de contrôle interne(QCI) ;
- il est la base même de la grille d'analyse des tâches ;
- il est la première étape de l'élaboration d'un contrôle interne rationnel par le manager.

Après avoir réalisé dans notre cas le découpage séquentiel il procédera de façon successive :

- 1- à la détermination pour chaque tâche/opération des objectifs qui y sont liés,
- 2- à l'identification au regard des objectifs, les risques encourus,
- 3- à l'évaluation de chaque risque en l'affectant une criticité (risque important(i), risque moyen(m) et risque faible (fa)).
- 4-au rappel pour chaque risque le(s) dispositif(s) de contrôle internes qu'on devrait logiquement trouver en place pour faire échec au risque identifié.
- 5- l'auditeur interne se contentera d'indiquer si le dispositif identifié comme important existe (oui) ou n'existe pas (non). Exemple de tableau de risques : fonction des achats.

Tableau 2 : modèle de tableau des risques

Tâches	Objectifs	Risques	Eva- luation	Dispositif de contrôle interne	constat
Réception des mar- chandises	Sécurité de la réception	Perte	M	Normes de livraisons	non
	Conformité en qualité et en quantité	avaries non-conformité	F I	et d'entreposage Procédures de vérifi- cation	oui
	Faire des réserves	contentieux	M		
		prescription	M	Procédure de réserve	oui

Source : théorie et pratique de l'audit interne (2012 : 239)

On trouve encore des tableaux de risques développés par des auteurs comme pierre SCHICK &al. qui sont fondés sur les mêmes principes et méthodologies mais l'approche est différente avec le précédent. Nous vous proposons ici un exemple.

Tableau 3 : modèle de tableau des risques

Finalités/objectifs de CI...du stade de l'opération/ élément	Empêchements risques que la finalité ne soit pas atteinte	Points de contrôle Etapes clés du CI observables	Impact/ risque si l'étape clé est défailante/ déficiente	Bonnes pratiques du CI Moyens, ressources...
« être sûr que telle finalité de l'organisation sera atteinte,	Scénarios de risques : que peut-il se passer ?	Exemples : Exactitude Exhaustivité Autorisation Délai suivi	Image Ethique Financier Etc.	Adaptées Adoptées Disponibles Performantes

Source : audit interne et référentiels des risques (2010 : 108)

Remarque : dans le premier comme dans le second tableau, l'ordre des colonnes et leur nombre ne sont pas figés. Ils varient en fonction de la complexité de la mission.

2.4.2. La réalisation de la mission

Les auditeurs ayant terminé leur analyse des risques « génériques » au bureau, il vont maintenant sur le terrain discerner les risques « spécifiques » de l'entité auditée. Cette descente sur le terrain commence par la réunion d'ouverture ou d'installation de l'équipe.

2.4.2.1. Réunion d'ouverture

Cette réunion de prise de contact entre les auditeurs et les audités se tient chez les derniers. Elle peut durer moins de 2 heures comme elle peut aussi prendre toute une journée. Tout est relatif au degré de complexité du sujet d'audit. Les sujets qu'elle aborde ne sont pas identiques pour toutes les missions. Mais ceux-ci sont généralement :

- présenter les auditeurs, se faire présenter les responsables audités et l'activité ;
- clarifier le rôle de la fonction audit interne et son objectif, et décrire la place du service dans l'entreprise (à moins que cela soit déjà bien connu des interlocuteurs pour avoir été fait récemment) ;
- expliquer les circonstances de la mission, pourquoi ici et maintenant ; c'est un point psychologiquement très important. Il s'agit de dissiper les fantasmes de culpabilité qu'entraîne la venue de l'audit ;

- annoncer le déroulement prévisionnel de la mission ; c'est l'autre point psychologiquement très important, il s'agit d'habituer les audités à l'idée qu'ils sont des acteurs et non des victimes ;
- affiner la logistique et programmer les premiers entretiens.
- discuter des rendez- vous et prendre les contacts,
- rappeler la procédure d'audit (l'éventualité de réunions intermédiaires en cours d'audit, information systématique sur les constats, la réunion de clôture, élaboration du rapport d'audit, à qui il sera distribué, la procédure retenue pour le suivi des recommandations, l'existence éventuelle d'un comité d'audit et définition de son de rôle).
- et surtout rappeler au client qu'il a la possibilité d'apprécier la mission des auditeurs à travers un questionnaire établi par l'équipe.

Utilisation des diapositives au cours de la réunion peut rendre beaucoup attrayante la réunion et engageante pour les parties prenantes. Pierre SCHICK &al. (2010 :111-112).

2.4.2.2. L'analyse des forces et faiblesses

Elle a pour objectif de faire un état des lieux des forces et des faiblesses réelles ou potentielles de l'entité ou du domaine audité afin d'orienter les travaux détaillés. Le but est de limiter les travaux sur chaque mission pour faire d'avantage de missions et mieux couvrir l'entreprise. L'auditeur veillera aux éléments d'appréciation des enjeux et de la maîtrise de l'activité qui sont déterminants pour la suite de la mission ; notamment les données quantitatives permettant d'estimer l'importance des enjeux et indicateurs de contrôle interne. (Pierre SCHICK, J. VERA& O.BOURROUILH-PAREGE, 2010 :113)

La phase d'analyse des risques se mène essentiellement par des entretiens, sans tests autres que la bonne compréhension de l'organisation et de son fonctionnement. Les flows charts sont souvent utilisés pour identifier les forces et les faiblesses apparentes et orienter les travaux de vérification ultérieurs. Pour des questions d'efficacité, l'auditeur interne sur la base de l'apparence d'une force ou d'une faiblesse, et du degré de confiance qu'il a de la réalité de l'une ou de l'autre, limitera ses travaux à:

- ❖ confirmer des forces critiques non certaines, et faire l'impasse sur les autres forces (forces certaines et forces probables mais non critiques) ;
- ❖ étudier et résoudre les faiblesses graves, tout en ne perdant pas de temps sur les autres faiblesses.

L'analyse des forces et faiblesses est fait dans un tableau appelé tableau des forces et faiblesses apparentes « TFfA » dont voici un des formats :

Tableau 4 : modèle de tableau des forces et faiblesses apparentes

Tableau des risques				Tableau des forces et faiblesses apparentes		
Entité/domaine/opération	objectifs	Risques	Bonnes pratiques	Forces/faiblesses	Commentaires Justifications explications	Evaluation préliminaire des risques

Source : Audit interne et référentiels des risques (2010 : 114)

Après le tableau des forces et faiblesses apparentes, l'auditeur peut dorénavant commencer l'élaboration de son rapport d'orientation « R d'O »

2.4.2.3. Le Rapport d'Orientation

Le rapport d'orientation est un document synthétique qui présente les objectifs poursuivis et les zones de risques que les auditeurs vont examiner. Il délimite le champ de l'intervention et sert aussi de base à la direction de l'audit interne pour décider de l'opportunité de poursuivre la mission. Le rapport d'orientation pouvant servir d'outil de communication avec les audités, est envoyé à ceux-ci pour information et discussion. Pour sa rédaction l'auditeur doit veiller à ce que le « R d'O » soit :

- pertinent : reprendre les conclusions retenues du tableau des risques : forces / faiblesses apparentes en plus des préoccupations du management. Il est discuté avec les principaux responsables audités et le demandeur ;
- percutant : le rapport d'orientation est formulé en objectifs à atteindre pour le client et rédigé en faisant abstraction des travaux d'audit qu'il implique. Il est bref : de 1 à 3 pages ;
- un contrat avec les audités : utiliser des mots-clés.

Cette phase aboutit sur le programme de vérification (le budget, le planning d'affectation des tâches) et la formalisation des travaux de contrôles.

2.4.2.4. Programme de vérification ou programme de travail

C'est la gamme de fabrication à mettre en place pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation. Il est destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs. Il indique la liste des tâches à effectuer, les investigations à mener, des questions à poser, des

points à voir, des procédures à rechercher. C'est un excellent outil à la disposition du directeur de l'Audit pour le suivi individuel des auditeurs sur le terrain. Ainsi pour les missions complexes, la direction de l'audit interne met en place le diagramme de GANT pour éviter « les pertes de temps ». Le contenu du programme de travail comprend deux axes principaux :

Le premier est l'indication des travaux préliminaires à accomplir pour mettre en œuvre les techniques d'audit (l'analyse économique et financière- les observations physiques- les interviews- la piste d'audit – grille des tâches- les questionnaires – les rapprochements- interrogations de fichiers informatiques – les sondages statistiques – etc.) et outils de l'audit interne. Ces travaux préliminaires que sont : les inventaires, les rassemblements de documents et les sélections diverses sont réalisés soit par les auditeurs ou par les clients à la demande des premiers.

Le second est l'indication de la technique parmi celles citées dans le paragraphe précédent qui sera utilisée. Et quel outil faut-il envisager l'utilisation.

Chaque auditeur connaît maintenant quoi faire ? Quand le faire (planning) ? Et comment le faire (outil)? Il ne reste qu'à le dérouler sur le terrain. Pour cela il est nécessaire d'avoir cet outil indispensable : le questionnaire de contrôle interne.

2.4.2.4.1. Questionnaire de contrôle interne

Préalablement annoncé au niveau du tableau des risques, le questionnaire de contrôle interne part du découpage séquentiel de l'activité de l'entité ou (de la fonction ou du processus) auditée pour réaliser la liste de toutes les bonnes questions à se poser pour réaliser une observation complète. Il va donc être le guide de l'auditeur dans la démarche qui sera la sienne pour réaliser son programme : c'est un véritable fil conducteur.

Il faut rappeler ici qu'il ne saurait y avoir un questionnaire de contrôle interne standard directement applicable partout. Celui-ci, pour être pertinent doit être spécifique aux réalités de l'entité auditée. La méthodologie du questionnaire de contrôle interne consiste à passer du général au particulier en identifiant pour chaque fonction quels sont les dispositifs spécifiques de contrôle essentiels. Appelé aussi check-list, il sert de base à l'évaluation du contrôle interne et doit être spécifique. L'auditeur, pour réussir à bâtir un questionnaire à même de l'aider dans sa démarche, il doit avoir à l'esprit cinq(5) questions fondamentales pouvant lui donner l'assurance relative qu'il n'a rien oublié. Il s'agira pour lui de chercher à connaître qui fait quoi ? Où il le fait et quand ? Comment il le fait ? Pourquoi il doit le faire ?

Maintenant sur le terrain l'auditeur va procéder à des tests et observations élaborés à partir des questionnaires de contrôle interne et au cours desquels tests et observations, il met en œuvre des FRAP (Feuille de Révélation et d'analyse de Problème) qu'il doit ultérieurement valider avec les audités et faire la synthèse dans un rapport d'audit interne.

2.4.2.5. L'approche par les risques

Cette approche utilise la FRAP « Feuille de Révélation et d'Analyse de problème » qui est un outil développé par l'IFACI. Elle est la mise en œuvre originale de la Norme 2300 selon laquelle « les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées ». C'est aussi l'application du MPA 2410-1. La FRAP est aujourd'hui d'application dans beaucoup d'entreprises. Sa forme respecte un ordre logique et chronologique et est divisé en cinq(5) parties : problème, constat, causes, conséquences/risques, recommandation. Voir ci-après un modèle de FRAP

Figure 1 modèle de feuille de révélation et d'analyse de problème

Papier de travail FRAP n°
Problème (ou type de risque) identifié :
Constat :
Causes explicatives :
Conséquences :
Solutions proposées :
Établie par : Approuvée par : Validée avec :
Le : le : le :

Source : Audit Interne, Enjeux et pratiques à l'international (2007 : 43)

L'auditeur interne rédigera une FRAP à chaque fois qu'il rencontre au cours de ses tests un dysfonctionnement ; par contre si à la suite d'un test l'auditeur ne trouve pas des dysfonctionnements il n'y en aura pas. Sur le plan pratique la FRAP est un outil très important pour l'auditeur car il lui permet la validation individuelle des constats et la validation ultérieure du projet de rapport lors de la réunion de clôture. Pour sa rédaction il est recommandé de commencer la rédaction par le constat pour le terminer par le problème et chaque partie obéit à des règles particulières.

Le constat

La règle c'est : constat= une FRAP. Exceptionnellement on peut regrouper plusieurs constats dans une seule FRAP s'ils sont étroitement liés, de même nature, même cause, mêmes conséquences. Le constat doit être bref et concis : éviter au maximum les phrases inutilement complexes et les périphrases.

Les causes

Ces sont les éléments du dispositif de contrôle interne qui sont soit absents ou défectueux. Pour arriver à des causes pertinentes des constats, l'auditeur interne doit faire une analyse causale. Pour cela la méthode des 5M ou « diagramme d'Ishikawa » appelé aussi « l'arrête du poisson » est d'une efficacité remarquable. La méthode consiste à rechercher les causes d'un phénomène au niveau : de la Main-œuvre, du Milieu, de la Matière, du Matériel, de la Méthode. Mais quelles que soient les méthodes utilisées pour parvenir aux causes réelles d'un constat celui-ci résidera toujours dans les faiblesses du système de contrôle interne. C'est pourquoi l'auditeur interne doit rechercher les causes tout en les reliant aux différentes composantes du contrôle interne et ou aux conditions d'un contrôle interne efficient histoire de parvenir à des recommandations adaptées à la situation.

Les conséquences

Les conséquences ce sont les risques réels ou potentiels que font courir les constats à l'organisation. L'auditeur quantifie ou qualifie les conséquences des constats chaque fois que cela est possible. C'est un exercice qui n'est pas toujours facile car les écueils ne manquent nullement pas. Ces écueils sont relatifs à la surestimation ou à la sous estimation des conséquences. C'est pourquoi, l'auditeur doit élaborer les conséquences de telle sorte que le lecteur appréciera lui même la gravité des conséquences. Alors, l'auditeur interne quantifie ou qualifie donc les conséquences en se basant sur des critères objectifs et strictement factuels.

Recommandations

La recommandation est impérativement l'exacte contrepartie de la cause. C'est la raison d'être de l'audit interne, préconiser des recommandations de telles sorte qu'elles vont éviter au phénomène de se reproduire dans l'avenir. C'est la réponse aux questions suivantes : Que faut-il faire pour que ceci ne se reproduise plus ? Quels éléments du contrôle interne doivent être améliorés ? Modifiés, ou ajoutés ?

Problème

C'est une sorte de flash qui attire l'attention du lecteur du rapport sur un problème précis, il est généralement plus court que les autres parties et synthétise l'ensemble de la FRAP en une ou deux phrases.

La FRAP jusqu'à maintenant est connu seulement des auditeurs, pour renforcer la transparence et avoir l'adhésion des audités, l'auditeur interne procède à la validation préliminaire individuelle des constats de l'audit.

2.4.3. Phase de conclusion

Après les tests effectués sur le terrain et la rédaction des FRAP, l'auditeur interne revient au « bureau » avec ceux-ci et les papiers de travail. Pour permettre la validation générale, il rédige un document : c'est le projet de rapport d'audit.

2.4.3.1. Le projet de rapport d'audit interne

Le projet de rapport d'audit interne est la compilation des différentes FRAP avec un sommaire et éventuellement une introduction et une synthèse. Il est appelé projet de rapport parce qu'il ne contient pas d'abord les réponses ou les commentaires des audités, ni les plans d'actions de mise en œuvre des recommandations qui y sont contenues. Mais aussi les constats n'ont pas fait l'objet de validation générale avec les audités. Cette validation se fait lors de la réunion de clôture.

2.4.3.2. Réunion de clôture

Elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture (les auditeurs, les audités et le commanditaire si nécessaire). Elle a pour objet la présentation et la validation des constats de l'audit. Elle se déroule habituellement comme suit :

- présentation des participants ;
- rappel sur les objectifs et le champ de la mission ;
- rappel sommaire sur les points sous contrôles ;
- les personnes rencontrées, les sites audités;
- exposé détaillé sur les dysfonctionnements et les recommandations bref la présentation du projet de rapport et validation des constats ;
- désignation des destinataires des recommandations à charge pour eux de fournir des plans d'actions détaillés.

La réunion de validation vaut accord pour le rapport définitif. La position des audités est enregistrée. Au terme de la réunion de clôture il ne reste plus qu'à rédiger le rapport définitif.

2.4.3.3. Le rapport définitif

Selon Pierre SCHICK&al.(2010 : 138), « le rapport définitif se compose d'une part d'une synthèse de trois pages maximum destinée à être lue par les dirigeants , et d'autre part des fiches examinées lors de la réunion de clôture et une liste des recommandations classées par destinataires précisant la position des audités et constituant de fait leur première réponse à l'audit. Il est envoyé aux responsables audités en charge de mettre en œuvre les plans d'action, aux chefs de branches, à leur référent membre du comité exécutif ainsi qu'au président ». Il est à noter que le commanditaire initial de la mission fait également nécessairement partie de cette liste de destinataires. Il est recommandé de rappeler aux audités le caractère confidentiel d'un rapport d'audit interne en y mentionnant les règles qui gouvernent sa diffusion interne et externe. Le président ou le directeur général peuvent après lecture du rapport l'inscrire à l'ordre du jour d'un comité exécutif ou d'une réunion thématique avec dans ce cas la présence des responsables audités et des auditeurs.

La mission d'audit prend fin avec la publication du rapport définitif, ce n'est pourtant pas gagner d'avance que les recommandations contenues dans ce rapport seront mises en place dans les meilleurs délais. Le suivi des recommandations par les auteurs s'impose donc.

2.4.4. Suivi de la mise en œuvre de recommandations

Les destinataires des recommandations majeures identifiées dans le rapport d'audit (désignés en séance de validation) doivent proposer un plan d'actions avec un responsable désigné et une date cible de mise en œuvre. L'auditeur, au regard des enjeux appréciera la pertinence des plans d'actions (adéquation des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs, cohérence des plans d'actions par rapport aux recommandations...). Et il décidera des responsabilités du suivi des actions et des progrès. Le plus souvent cette responsabilité incombe à l'audit interne ; c'est même naturel car cela rentre dans le prolongement de sa mission, cela renforce son autorité, et c'est instructif et motivant pour les auditeurs, mais il est plus sage que ce soit la hiérarchie pour deux raisons :

- la première : cela reconnaît et renforce pédagogiquement sa responsabilité ;
- la deuxième : cela libère l'audit interne d'une tâche malaisée : les auditeurs pourront être sur d'autres sujets.

Pour cela le directeur de l'audit interne fera en sorte que la hiérarchie suive et pousse les améliorations, et l'en tienne informé afin qu'il puisse réagir s'il le juge nécessaire.

Ayant abordé dans cette revue de la littérature les différentes notions, les aspects de l'audit interne et les concepts voisins qu'il supporte, nous allons à présent passer à la conception de la méthodologie devant nous conduire à la résolution de notre problématique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

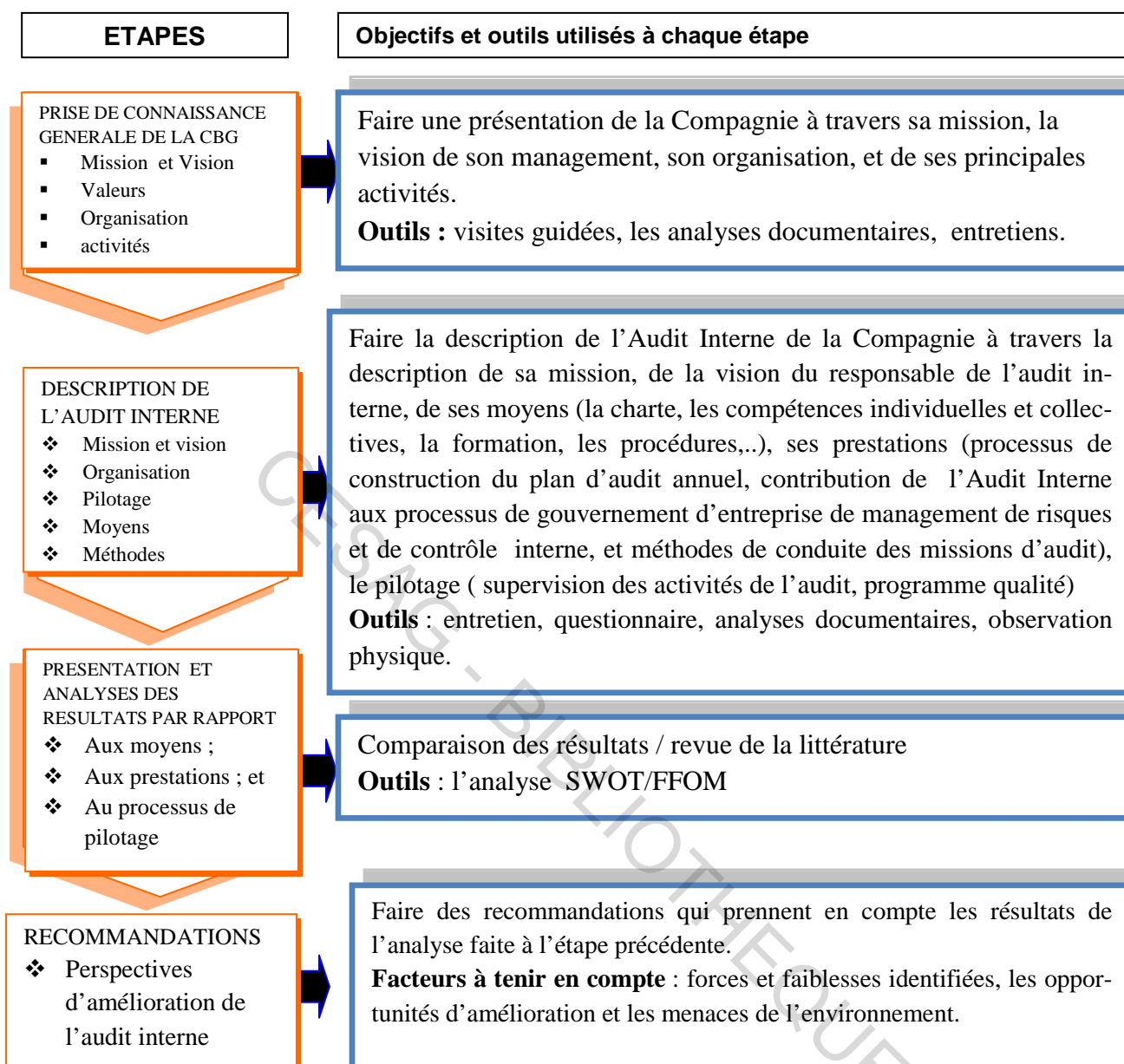
Après la présentation de la méthodologie de l'audit interne, nous allons à présent concevoir un modèle d'analyse nous permettant d'apprécier la pratique de l'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée(CBG). Dans ce chapitre il sera abordé le modèle d'analyse, les outils de collecte des données et la méthode d'analyse des résultats.

3.1. Le modèle d'analyse

Sur la base de notre revue de la littérature, nous procéderons tout d'abord à la prise de connaissance de la Compagnie des Bauxites de Guinée à partir de ses missions, de la vision de son management, de ses objectifs et de son organisation. Pour y arriver nous mettrons à profit notre stage pour faire des visites guidées dans les installations et sites de la compagnie, faire des analyses documentaires et conduire des interviews des personnes ressources ayant une connaissance suffisante sur l'entité. Nous utiliserons les informations recueillies dans le cadre de cette prise de connaissance pour décrire la situation actuelle de la compagnie et celle du service de l'audit interne objet de notre étude.

S'agissant de cette description, notre étude portera sur les différents acteurs, les moyens humains et matériels, l'organisation interne du service de l'audit interne, les outils, la méthodologie et les techniques utilisés par le service. Des entretiens, des questionnaires, l'analyse documentaire et l'observation nous permettront de réaliser cette étude. Notre approche se poursuivra par la présentation de résultats obtenus, suivi de leur analyse pour en dégager les forces et les faiblesses. À cet effet notre méthode est simple, elle consiste à comparer les résultats obtenus dans le cadre de notre collecte de données avec les meilleures pratiques de notre revue de la littérature. Enfin, nous ferons des recommandations qui à notre sens pourront améliorer le système en place et pérenniser les acquis de la compagnie. Notre modèle d'analyse se schématise ainsi qui suit :

Figure 2 : le modèle d'analyse



Source : nous même

3.2. Les outils de collecte des données

Les outils qui seront utilisés dans notre démarche nous permettront de recueillir des informations qualitatives et quantitatives sur la compagnie. Les principaux outils prévus sont : les entretiens (interviews), la recherche et l'analyse documentaire, les observations et questionnaires si nécessaire. Ces outils nous permettront de recueillir le maximum d'informations sur la pratique de l'audit interne à la CBG.

3.2.1. L'entretien

Cette technique de recueil d'information qui se déroule dans une relation de face à face a pour objectif de recueillir des informations d'ordre qualitatif sur la compagnie. Ceci pour mieux comprendre son organisation, ses missions, ses activités, ses stratégies & politiques, et son contrôle interne. Pour cela nous aurons des entretiens avec le directeur général ou son représentant, le Chef de l'Audit Interne. Un guide d'entretien nous servira de support. Celui-ci prend en compte les questions relatives à la stratégie, à l'organisation du service de l'audit interne, à ses outils, à ses techniques, au management des risques, à la gouvernance d'entreprise et le contrôle interne et de l'audit interne en général. Pour la réussite de ces entretiens, nous nous efforcerons à respecter certaines règles fondamentales de l'entretien à savoir : respecter la voie hiérarchique, rappeler clairement le thème de notre étude, ses objectifs, conserver l'approche système, affiner notre capacité d'écoute et de synthèse, considérer notre interlocuteur comme notre partenaire (cadre sérieux mais convivial).

3.2.2. Le questionnaire

Le questionnaire est une technique d'interrogation individuelle, standardisée, composée d'une suite de questions présentées dans un ordre prédéfini. En tant qu'outil de collecte de données et d'investigation, il nous aidera à recueillir auprès des répondants des informations relatives à leurs domaines. Le but recherché est la compréhension des activités de la compagnie et de connaître la pratique de l'audit interne à la CBG. Dans ce cas le questionnaire sera si nécessaire adressé aux agents du service de l'audit interne et à quelques chefs de services ou de directions. Dans un second temps nous effectuerons la collecte, le traitement et la présentation des résultats en vue de son exploitation.

3.2.3. Recherche et analyse documentaire

C'est une technique qui consiste à identifier à collecter étudier et exploiter l'ensemble des sources susceptibles de fournir des renseignements authentiques sur lesquels on peut s'appuyer pour répondre à une question ou réaliser un travail. L'objectif de cette recherche documentaire est de recueillir des informations clés quantitatives et qualitatives permettant d'apprécier le fonctionnement de l'audit interne dans la compagnie. Il s'agira spécifiquement de rassembler la documentation, parcourir les documents, relever les données et les informations recherchées, produire un rapport de synthèse. Pour y arriver nous collecterons auprès de la compagnie les rapports d'activités de 2011 et de 2012 s'il y en a, les décisions portant or-

ganisation et fonctionnement de la CBG de 2008-2013, l'organigramme, les statuts, la presse de la compagnie, etc.

L'analyse documentaire sera le principal outil de notre modèle d'analyse pour limiter au strict nécessaire l'emploi de questionnaire ou d'entretiens afin de minimiser les dérangements liés à ceux-ci.

3.2.4. L'observation

L'observation physique consiste à aller sur le terrain et observer l'état d'un actif et ou le fonctionnement d'un processus. Elle nous permettra de voir la manière dont sont conduites les missions d'audit interne. Nous observerons particulièrement le déroulement des processus de planification, de réalisation et de conclusion d'une mission d'audit interne. Pour mieux les cerner, nous participerons à certaines missions. Pour la suite, nous veillerons à ce que cette observation soit transparente (pas clandestine) et qu'elle soit validée par le responsable de l'audit interne ou son représentant. La qualité des informations collectées pendant cette phase fera l'objet d'analyse de notre part.

3.3. Méthode d'analyse des résultats

Après avoir collecté, traité, et classé les informations recueillies au travers des différents outils, nous aboutirons à des résultats. Ces résultats qui seront présentés dans un premier temps au niveau de la description de l'existant, seront dans un second temps confrontés à notre revue de la littérature. Sur la base de cette confrontation nous proposerons notre solution de la problématique de départ. Ceci par la proposition de solutions à l'endroit de la CBG.

Enfin cette démarche constitue pour nous le référentiel, un guide pour mener à bien cette étude. La synthèse qui en découlera sera notre contribution à la recherche de solutions à l'amélioration de la pratique de l'audit interne à la CBG.

3.4. Conclusion de la première partie

Dans cette première partie portant revue de la littérature, nous avons successivement abordé les notions liées à l'audit interne, au management des risques, au contrôle interne, et la gouvernance d'entreprise. Cette partie nous a permis d'aborder l'aspect théorique de l'audit interne en allant de sa définition en passant par l'organisation d'un service d'audit interne pour aboutir en fin à la description des différentes phases d'une mission.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

L'audit interne, fonction d'évaluation des systèmes de contrôle interne, de management des risques et de gouvernement d'entreprise est aujourd'hui un outil indispensable à la disposition des organisations auxquelles il apporte ses conseils pour la maîtrise des opérations. Il les aide à atteindre dans un environnement raisonnablement maîtrisé leurs objectifs. On voit donc que pour une entreprise minière c'est une fonction hautement stratégique et particulièrement utile de laquelle il faut savoir tirer profit pour la conduite de ses opérations. Mais cette fonction d'assistance au management ne peut être utile pour une compagnie minière comme la CBG que si elle est rationnellement et intelligemment conçue et mise en œuvre. Cela nécessite un personnel compétent respectueux des normes et maîtrisant parfaitement la méthodologie de l'audit interne. Les personnes en charge de l'audit interne doivent particulièrement être compétentes pour comprendre les enjeux de la compagnie et en évaluer les risques.

L'étude que nous envisageons de mener dans cette deuxième partie doit nous conduire à analyser la pratique de l'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée. Pour cela nous allons structurer notre intervention ainsi que suit :

Au chapitre 4, nous présenterons la compagnie à travers la description de ses missions, de ses objectifs, de son organisation et de ses activités.

Au chapitre 5 nous ferons une description détaillée des pratiques actuelles de l'Audit Interne de la CBG. Nous mettrons l'accent sur son organisation, les moyens mis en œuvre, sa méthodologie de conduite des missions, les outils, les techniques utilisés et les compétences des principaux intervenants.

Au chapitre 6 nous procéderons à la présentation des données et à l'analyse des résultats afin de ressortir les forces et les faiblesses de l'Audit Interne.

En fin au chapitre 7, sur la base de l'analyse précédemment faite, nous préconiserons des solutions pour améliorer la pratique de l'audit interne à la CBG.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE LA CBG

À présent nous commençons la phase pratique de notre étude par une brève présentation de la Compagnie des Bauxites de Guinée. Cette présentation nous permettra de faire une prise de connaissance pour nous familiariser avec les réalités et les activités de la compagnie. Elle portera essentiellement sur ses activités, ses objectifs et ses missions, la vision et les valeurs de ses dirigeants actuels, les aspects organisationnels, ainsi que les domaines d'activités stratégiques de la compagnie.

4.1. Présentation générale

La Compagnie des Bauxites de Guinée est une entreprise du secteur minier qui, depuis 1973 exploite l'important gisement de bauxite de Sangarédi (Guinée)¹ situé dans la région de Boké au nord-ouest du pays. Le minerai, réputé d'excellente qualité grâce à sa teneur moyenne de plus de 60% en alumine (Al_2O_3) est acheminé par chemin de fer long de 135 Km vers Kamsar où la compagnie possède un port minéralier et une usine de concassage et de séchage. Elle exporte sa production sous forme de bauxite séchée avec une faible valeur ajoutée et ce depuis 1973.

La compagnie est née exactement en 1963 à la suite d'un accord entre le Gouvernement Guinéen et la Société Américaine Harvey Aluminium Company (HALCO). Depuis 1997, elle est devenue une Société Anonyme (SA), et une multinationale dont l'actionnariat est essentiellement constitué de l'Etat Guinéen qui détient 49% des parts et le consortium composé des compagnies internationales comme Rio Tinto-Alcan, Dadco et Alcoa qui détiennent de façon indirecte à travers leur structure commune HALCO Mining les 51% restant du capital social. Sa production annuelle a atteint en 2013 les 15 millions de tonnes de bauxites à 3% d'humidité. Elle a un projet d'extension en cours pour accroître cette production grâce à un partenariat que l'Etat Guinéen a signé avec Mubadalla une société Emiratie qui promet d'investir d'ici 2022 près de \$ 5 milliards, et à terme construire une raffinerie d'alumine en Guinée.

Actuellement, la Compagnie réalise annuellement un chiffre d'affaires de plusieurs centaines de millions de dollars américains et compte plus de 2400 employés. C'est le principal pourvoyeur de l'économie Guinéenne en devises étrangères selon le ministre des mines de Guinée.

¹ Les réserves de la Guinée sont estimées à 23 milliards de tonnes représentant les deux-tiers des réserves mondiales de bauxites

4.1.1. Les missions de la CBG

La CBG a pour mission l'extraction la transformation, le transport et l'expédition de la bauxite de sangaredi (république de Guinée) partout dans le monde.

4.1.2. La vision et les valeurs de la CBG

La compagnie ambitionne à l'horizon de 2014 de devenir la société de bauxite la plus performante au monde en termes de Préférence Clients – Compétitivité – Attractivité – Ethique – Santé/Sécurité/Environnement –Rentabilité. Cette vision est largement diffusée à travers plusieurs canaux médiatiques. Quant aux valeurs, la compagnie défend des valeurs d'intégrité, d'éthique, de citoyenneté, de respect des règles de sante et de sécurité, le travail en équipe, la satisfaction du client et la création de valeur ajoutée pour les parties prenantes.

4.1.3. Les objectifs de la CBG

Partant de sa vision de devenir l'entreprise de référence dans le domaine de la bauxite métallurgique, la compagnie a défini son objectif en termes de production à 27,5 millions de tonnes de bauxite à 3% d'humidité à l'horizon 2022. Cet objectif s'accompagne également d'une politique de réduction des coûts et de lutte contre la fraude dans les différents compartiments de la compagnie.

4.1.4. La stratégie

La stratégie de la Compagnie consiste à s'appuyer sur la synergie d'actions de l'ensemble de ses employés pour atteindre ses objectifs. Elle est basée sur l'approche processus d'amélioration continue du Système de Management Intégré Qualité, Sécurité et Environnement (SMIQ- SE). Un système qui est orienté vers la satisfaction des besoins présents et futurs des clients de la CBG.

4.1.5. Situation Géographique

La CBG est installée en Guinée, et à l'international où elle dispose des bureaux en Belgique et à Pittsburg aux États-Unis. En Guinée, elle dispose de trois sites : Conakry, Kamsar et Sangarédi. Mais l'ensemble de ses activités est quasiment à Kamsar et à Sangaredi où elle dispose respectivement de la Mine et de l'usine de traitement. La mine de sangaredi située à 135 km de Kamsar est le site où la compagnie effectue l'extraction du minerai de bauxite brut dans les mines à ciel ouvert de N'dangara, de Sangarédi, de Boundouwadé.

À Kamsar, elle dispose d'une usine de traitement, d'un port minéralier, marchand. C'est à Kamsar que s'effectue le traitement (broyage de la bauxite brute, son séchage à 3% d'humidité) et le chargement des bateaux. En outre, Kamsar abrite une cité pour travailleurs et la presque totalité des directions y compris la Direction Générale et le Département de l'Audit Interne.

4.1.6. Les Partenaires de la CBG

Les partenaires de la Compagnie des Bauxites de Guinée sont constitués des actionnaires de Halco Mining qui détient 51% des parts de la Compagnie. Ce sont :

- *La société DADCO* : une société privée de droit allemand spécialisée dans le commerce de l'alumine.
- *Alcoa (Aluminium compagnie of America)* : une société industrielle américaine installée à Pittsburg (Pennsylvanie).
- *Rio Tinto Alcan* : une société Anglo-australienne des mines,

4.2. LES INSTANCES DE GOUVERNANCE DE LA CBG

Les principales instances de gouvernance de la Compagnie des Bauxites de Guinée sont : le Conseil d'Administration, le Comité Technique, le Comité Consultatif. En plus de ceux-ci il existe deux autres organes qui participent à la gouvernance de la CBG et qui interviennent dans des domaines spécifiques. Ce sont le Comité d'Audit et le Comité d'éthique.

4.2.1. Le Conseil d'Administration

Le Conseil d'Administration est l'instance supérieure de décision de la Compagnie des Bauxites de Guinée. Il est l'unique instance de décision, les autres organes lui tiennent de support et de conseil. Les décisions du Conseil d'Administration sont prises par une série de résolutions dont le nombre varie en fonction des sujets traités. Il est composé de 10 administrateurs dont 5 représentants de l'Etat Guinéen et 5 (cinq) administrateurs représentant le consortium d'entreprise Halco Mining. Les administrateurs représentants Halco viennent de Rio Tinto/Alcan, d'Alcoa, et de Dadco qui détiennent respectivement 45%, 45% et 10% des actions de Halco Mining. La durée du mandat d'administrateur est de 3 ans renouvelable sans limite.

Le conseil est présidé par le ministre des mines et de la géologie de la république de Guinée. Celui-ci préside toutes les sessions. Le Conseil tient deux sessions ordinaires pour chaque exercice fiscal, généralement en Mai et en Décembre. Au cours de ces sessions il analyse les stratégies, les politiques, les objectifs stratégiques et vote le budget.

4.2.2. Le Comité Technique (CT)

Il est chargé d'analyser tous les problèmes techniques du complexe industriel et de faire des recommandations aux instances supérieures. Les recommandations du Comité Technique sont analysées par la Direction Générale de la société qui décidera librement de leur application. Il est composé à l'instar du Conseil d'Administration des représentants des différents actionnaires de la société. Il tient annuellement deux sessions, l'une en mars et l'autre en octobre. Ces sessions se tiennent à Kamsar et à Sangarédi car les problèmes techniques y sont liés.

4.2.3. Le Comité Consultatif (CC)

Ce comité est l'organe technique du Conseil d'Administration. Il prépare son ordre du jour, fait des analyses et formule des recommandations portant sur des questions de budget, d'opération et d'investissement. Il est aussi composé des représentants des actionnaires. Il est présidé par le secrétaire général du ministère des mines de la Guinée. Le Comité Consultatif connaît, lui aussi, deux sessions annuelles qui se tiennent un mois avant chaque session du CA. Elles sont précédées d'une commission mixte fiscale qui tient une session à la veille de chaque réunion du Comité Consultatif. Cette commission présidée par le Directeur National des Impôts a pour mission d'examiner la déclaration fiscale de CBG et de faire des recommandations pour la liquidation des impôts et le paiement des dividendes. Le secrétariat de ce comité est assuré par le conseiller juridique de la CBG.

4.2.4. Le Comité d'éthique

Ce comité est chargé de définir la politique d'éthique et de traiter toutes les questions liées à la violation du code d'éthique et de conduite des affaires de la compagnie. Ce comité est chargé de collecter les allégations de violation au code d'éthique et de conduire les investigations au besoin sur les cas qui sont portés à sa connaissance ou qu'il a lui-même eu connaissance.

4.2.6. Le Comité d'Audit

Le Comité d'Audit de la CBG est une création de son Conseil d'Administration. Il assure la revue des travaux de l'Audit Interne, de son organisation et son fonctionnement. Autrement sa mission consiste à assister le Comité Consultatif et le Conseil d'Administration dans l'évaluation :

- de la conformité et l'intégrité des états financiers de la société
- de la qualification, de l'indépendance, de la performance des commissaires aux comptes;

- de la conformité de la société aux exigences légales et réglementaires;
- du code de conduite de la société et de sa mise en œuvre; et
- de la gestion des risques.

4.3. Structure organisationnelle

La gestion de la Compagnie des Bauxites de Guinée est assurée par plusieurs directions et départements qui, dans un élan de synergie d'actions, participent à l'atteinte des objectifs stratégiques de la société. Cet ensemble est chapeauté par une Direction Générale sous la surveillance d'un Conseil d'Administration.

4.3.1. La Direction Générale

La Direction Générale est chargée de définir en collaboration avec le Conseil la stratégie globale de la compagnie et supervise son exécution. Elle est l'organe de gestion de la compagnie. Elle a à sa tête un Directeur Général chargé de l'exécution des décisions du Conseil d'Administration qui le nomme. La direction est aussi responsable de la déclinaison de la stratégie de la compagnie au niveau de toutes les activités dont la production, le management des ressources et la vente de la bauxite. Elle assure les fonctions de représentation de la compagnie dans ses relations avec les partenaires extérieurs et les fonctions de communication interne et externe de la compagnie. Elle rend périodiquement compte de ses activités au Conseil et aux comités spécialisés du conseil.

Elle est composée du Directeur Général, et du comité de direction qui comprend :

- ❖ la direction Groupe Stratégie, Développement et Qualité ;
- ❖ La direction Groupe des Opérations qui regroupe toutes les fonctions d'exploitation et d'Entretien des installations et équipements de production ;
- ❖ La direction Groupe des Ressources Humaines qui regroupe les fonctions de Formation et de Développement des employés, la dotation en main d'œuvre, la fonction Personnel, l'Administration, l'Habitat et la Flotte ; et
- ❖ La direction Groupe Comptabilité & finance qui regroupe les fonctions assignées à la gestion des aspects comptables, financiers et les Nouvelles Technologies de l'information.

En outre sont directement rattachés à la Direction Générale les fonctions de : d'assistante de direction, le conseiller projet d'extension, le département Santé et sécurité, l'Audit Interne, le Conseiller juridique, la Trésorerie, le Service de prévention –surveillance.

4.3.2. L'Audit Interne

Ce département s'occupe de l'évaluation des systèmes de contrôle interne, de management des risques, et de gouvernance de la Compagnie des Bauxites de Guinée. Cette évaluation se fait à l'occasion des missions d'audit interne qu'il conduit sous la responsabilité du Responsable de l'Audit Interne. Ces missions peuvent prendre la forme d'une mission d'assurance ou une mission de conseil. Le département d'audit interne qui à plus de trente ans d'existence compte aujourd'hui sept employés permanents. Nous reviendrons plus en détail sur la description de ce département dans le chapitre suivant.

4.3.3. Le Conseiller juridique

Les conseillers juridiques assistent le management de la compagnie sur les aspects juridiques des opérations. Ils participent à l'élaboration des contrats et d'autres documents juridiques de la compagnie. Ils assurent une veille juridique et réglementaire dans tous les domaines afin d'amener la société à se conformer aux différents textes qui régissent ses activités. Le conseiller juridique assure en plus de ses responsabilités habituelles le secrétariat du Conseil d'Administration et du Comité Consultatif.

4.3.4. Direction de la Stratégie développement qualité

Cette direction est une direction groupe dans le schéma organisationnel de la CBG. Elle regroupe en son sein les directions Plans-comités –accords/projets stratégiques, Qualité, Planification des navires- boucles des opérations et Gestions d'entretien. Elle est chargée de l'élaboration et du pilotage des plans stratégiques à moyen et long termes des projets majeurs d'investissements et des projets d'amélioration continue des produits et services, de la gestion des relations avec les Clients. Autrement elle s'occupe essentiellement et pas seulement de la définition des objectifs stratégiques, de la planification et de la définition des stratégies pour les atteindre.

4.3.5. Direction des Ressources Humaines

La Direction des Ressources Humaines a pour mission de doter la compagnie des compétences dont elle à besoin à un moment donné, en cohérence avec ses objectifs économiques et sociaux. Elle s'occupe de l'élaboration et de la mise en place de la stratégie et des politiques de Ressources Humaines au sein de la Compagnie. Elle s'occupe du recrutement, de la formation, de l'évaluation individuelle, de l'administration du personnel. La Direction des Res-

sources Humaines compte aujourd'hui, un effectif total qui s'élève à plus de 270 employés repartis entre trois directions à savoir :

- ❖ *la Direction du personnel* : qui regroupe les services chargés de la relation de travail, de la santé des travailleurs et de leur famille, et de la gestion des avantages sociaux.
- ❖ *la direction Administrative* : qui regroupe les départements chargés de la gestion de la cité, des projets communautaires, de la communication et Relation publique, des hébergements, des activités sportives et de loisirs dans les hôtels (RBQ).
- ❖ *Le département du Centre de Formation et de Développement professionnel* : qui s'occupe de l'organisation des tests de recrutement, de la gestion des programmes de stages, de la gestion de la formation et du développement professionnel des Ressources Humaines.

4.3.6. La direction groupe Operations

Elle est chargée de la définition et de la mise en œuvre de la politique de production de la compagnie. Elle comprend trois directions qui dirigent chacune un domaine d'activité stratégique de la compagnie. Ce sont : la direction de la Mine, la direction du Chemin de fer et la direction de l'Usine. Elle comprend en outre cinq départements qui lui sont directement rattachés. Ce sont les départements: centrales et distribution électrique, de service de la production et de la distribution d'eau, d'électronique froid industriel, entretien zone industrielle, et le département de la flotte véhicules. Cette direction groupe s'occupe principalement du processus de production de la bauxite à 3% d'humidité. Un processus qui commence à la mine pour se terminer au port.

4.3.6.1. La Direction de la Mine

Elle s'occupe de l'identification des sites miniers (prospection), de la planification, et de la conduite des activités d'extraction du minerai de bauxite brute sur les différents sites (Sillidara, Bidikoum, Sangarédi, etc.). Les opérations minières comprennent les activités de forage, de minage, les travaux de terrassement et de ré-profilage des voies d'accès à la mine et le transport du minerai par des camions vers l'aire de stockage de N'dangara. Cet ensemble est géré par le système WENCO, un programme informatique qui permet de suivre en temps réel la position de chaque camion. La direction de la Mine regroupe l'ensemble des services qui interviennent de façon directe ou indirecte dans le processus d'extraction du minerai de bauxite. C'est-à-dire le processus allant de la prospection minière au chargement des wagons de transport du minerai de bauxite brut.

4.3.6.2. La Direction du Chemin de Fer

Elle s'occupe de la gestion et de l'entretien de l'ensemble des infrastructures ferroviaires, du transport de la bauxite de l'aire de stockage de N'dangara à l'usine de traitement de Kamsar. Elle est aussi chargée du transport des équipements lourds du port de Kamsar vers les mines et celui des intrants dans le processus de production du minerai de bauxite. Elle regroupe l'ensemble des départements qui participent au transport du minerai de bauxite, à la gestion du chemin de fer et à la gestion des trains. Ces départements sont : transport de la bauxite, entretien de la voie, entretien équipement du Chemin de Fer de Boké (CFB), entretien locomotive et wagons et le département train « voyageurs » qui gère le transport des personnes par la voie ferrée.

4.3.6.3. La Direction de l'Usine.

Elle est chargée des activités de broyage de séchage, de chargement des bateaux au port de Kamsar et celles de maintenance des installations de l'usine. Elle comprend sept unités de production à savoir :

- ❖ *L'unité production broyage, maintenance* : qui s'occupe du concassage, du stockage et de la livraison au service d'expédition du tonnage annuel de bauxite budgété.
- ❖ *L'unité production expédition* : qui est responsable de la programmation, de la planification des opérations de chargement de navires
- ❖ *L'unité ingénierie et procédés* : qui sert de support technique aux unités de production dans la planification des activités de production, elle est aussi chargée de l'élaboration de procédés de travail et de la formation continue du personnel technique.
- ❖ *L'unité gestion d'entretiens* : qui a pour rôle la gestion de la maintenance assistée par ordinateur (MAO) et de la planification des travaux d'entretien préventifs.
- ❖ *L'unité labo-chimie* : qui est chargée de procéder à des analyses chimiques de la bauxite et d'autres produits chimiques utilisés dans le processus de production. A cet effet elle produit des certificats analytiques après chaque analyse.
- ❖ *Les services d'entretien mécanique et électrique* : qui sont responsables de l'entretien et réparation mécanique ou électrique des équipements de production de l'usine.

4.3.6.4. La Direction du Port

Elle s'occupe de la gestion des activités portuaires de la Compagnie. À cet effet elle est chargée de la gestion de la capitainerie, de l'entretien portuaire, de l'entretien nautique, de la ges-

tion de la documentation des bateaux qui font escale à Kamsar. Il fournit également les services publics comme la douane et la manutention et transit douanier. Le port comprend le port minéralier qui sert à l'expédition de la bauxite traité à 3% d'humidité et le port marchand qui sert principalement aux opérations de transport maritime, de débarquements, de manutention, de stockage dans l'aire de transit des biens de consommation et d'équipement de la CBG et de l'ANAIM (Agence Nationale d'Aménagement des Infrastructures Minières).

Les directions de la Mine, du Chemin de Fer, de l'Usine et du port constituent les grandes articulations de la chaîne de valeur de la compagnie.

4.3.7. La Direction Finance –système d'information- télécommunication

La direction groupe finance-système d'information-télécommunication est chargée de définir les politiques de gestion financière et comptable et celle du système d'information de la Compagnie. A ce titre elle s'occupe de la tenue de la comptabilité, des activités de Reporting, de la conception, la réalisation, la maintenance et l'administration du système informatique de la compagnie. Elle est alors responsable de la préparation et de la présentation des états financiers de synthèse utiles pour la compréhension de la marche globale de la compagnie. L'architecture de cette direction est constituée par les directions ou les départements de la comptabilité, du contrôle de gestion, du système d'information & télécommunication et de fiscalités- risques et opportunités.

4.3.7.1. Le département de comptabilité et finance

Ce département s'occupe du traitement comptable de l'ensemble des opérations ayant une incidence sur le patrimoine de la compagnie. Elle tient la comptabilité en dollar américain et selon le système comptable des Etats Unis d'Amérique appelé les US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles). Cette situation s'expliquerait par le fait que la CBG soit immatriculée en guinée et aux Etats Unis.

4.3.7.2. Le département du système d'information & télécommunication

Il s'occupe des traitements informatiques, de l'assistance informatique et de la formation des utilisateurs, de l'exploitation des réseaux locaux et de télécommunication. Il est aussi responsable de la gestion des systèmes d'exploitation informatique, de la mise en œuvre de la politique de sécurité des actifs informationnels, de la gestion des codes d'accès aux ressources informatiques. Mais aussi de l'administration du réseau local, de la maintenance et de la gestion du parc informatique de la compagnie.

4.3.7.3. Le Contrôle de Gestion

Ce service s'occupe du processus budgétaire, de la comptabilité de gestion, du contrôle budgétaire et de l'approbation des réquisitions (pour s'assurer de l'utilisation efficace et efficiente des ressources). Il produit régulièrement des indicateurs sur la performance globale de compagnie. À travers la comptabilité de gestion il calcule les coûts de production et de revient de la tonne de bauxite vendue au cours d'une période donnée.

4.3.8. La Direction des Achats et logistique

La direction des achats et logistique est en charge de la définition et de la mise en œuvre de la politique d'achats de la société. C'est elle qui est en charge du processus de passation de marchés pour tout achat de biens ou de services à la CBG. Elle est dans ce cadre responsable des achats à l'étranger à travers ses représentations en Amérique et en Europe, mais aussi de ceux effectués localement. Elle gère également la logistique des achats (transport, manutention portuaire, et les opérations de transit & douanes des marchandises).

En somme, ce chapitre dédié à la présentation de la CBG nous a permis d'avoir une connaissance large de ses organes de gouvernance, de ses activités, de sa mission, de sa vision, et de ses objectifs. Cette présentation nous a permis de définir le cadre général dans lequel se déroulera notre intervention. Toute chose qui facilitera la description de l'audit interne tel que pratiqué actuellement à la CBG.

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE

Dans ce chapitre il sera successivement décrit l'organisation interne de l'Audit Interne, ses méthodes de travail, les ressources dont il dispose, les outils qu'il utilise, et sa méthodologie de conduite des missions. Mais avant de rentrer dans le vif du sujet commençons tout d'abord par le rappel de la vision et de la mission de l'Audit Interne de la compagnie.

5.1. Mission et vision du Département de l'Audit Interne (DAI)

L'Audit Interne de la Compagnie des Bauxites de Guinée définit sa mission de la façon suivante : « La mission de l'Audit Interne est de fournir à la direction une assurance raisonnable et objective sur la maîtrise de ses opérations en ajoutant de la valeur par des activités consultatives qui vont améliorer l'environnement de contrôle de la CBG. L'Audit Interne a pour but d'aider la Direction Générale de la compagnie à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, les processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance».

Il a aussi dans ses prérogatives l'évaluation des risques de la compagnie y compris les risques de fraude. À propos, il mène en collaboration avec le comité d'éthique des missions d'investigation sur les violations présumées du code d'éthique et de conduite des affaires en vigueur au sein de la compagnie.

Quant à sa vision il l'annonce de la manière suivante: « Le plan d'audit comporte quatre points essentiels :

- ❖ le développement et la réalisation des tests et des vérifications ponctuelles qui permettront d'améliorer l'environnement de contrôle;
- ❖ l'exécution des audits opérationnels et financiers des processus qui vont minimiser les risques stratégiques importants;
- ❖ l'élaboration d'un plan de développement du groupe d'audit interne;
- ❖ la promotion et soutien d'autres activités qui ajoutent de la valeur à CBG, comme les initiatives de réduction des coûts. »

5.2. Organisation et fonctionnement de l'audit interne

Dans cette partie, nous présenterons l'organisation du service de l'audit interne, à travers les ressources dont il dispose, ses méthodes, ses procédures, ses pratiques managériales, etc.

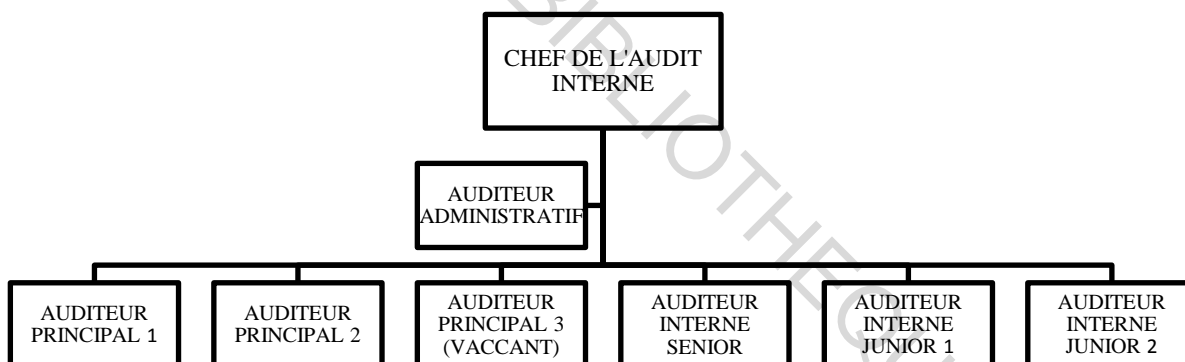
5.2.1. Rattachement de l'audit interne

Depuis 2008, sous l'impulsion du Comité d'Audit, le service de l'audit interne est rattaché hiérarchiquement à la Direction Générale de la compagnie. Le Responsable de l'Audit Interne bénéficie d'un rattachement fonctionnel au Comité d'Audit auquel il rend aussi régulièrement compte de ses activités. En retour le Comité d'Audit lui apporte des conseils sur la gestion du département et la conduite de ses opérations. Auparavant, le Responsable de l'Audit Interne dépendait du Directeur Financier et Comptable de la compagnie. Une première tentative de rattachement à la Direction Générale s'était produite en 2003. Mais il a très vite été ramené au sein de la direction finance et comptabilité.

5.2.2. Son organigramme

L'organigramme de l'Audit Interne de la Compagnie des Bauxites de Guinée est un organigramme avec un seul niveau de rattachement. En effet tous les auditeurs ont un lien direct avec le Responsable de l'Audit Interne comme le montre l'organigramme suivant.

Figure 3 : organigramme de l'Audit Interne au 02 mars 2014



5.2.3. Périmètre d'intervention de l'audit interne

Tous les processus, entités, fonctions de la CBG peuvent faire l'objet de mandat d'audit interne. Rentrent aussi dans le champ d'intervention de l'Audit Interne, les entités qui ne relèvent pas juridiquement de la CBG, mais pour lesquelles la compagnie engage des ressources financières. C'est le cas de l'hôpital de l'ANAIM et de la pharmacie. On note par ailleurs que même si le principe de l'universalité de la fonction de l'audit interne est proclamé les bureaux de la compagnie se trouvant aux Etats Unis et en Europe n'ont pas fait l'objet de mission d'audit interne ou l'ont rarement été au cours des dix dernières années.

5.2.4. Formation professionnelle continue

Annuellement, le Chef de l'Audit Interne établit un plan de formation pour son personnel en tenant compte des besoins de celui-ci en matière de compétences et d'aptitudes. Ce plan intègre les réalités liées à l'évolution du métier d'audit interne à l'échelle internationale d'une part et d'autre part les compétences dont a besoin le département pour la conduite réussie de son plan d'audit interne. Au delà du plan de formation établi ou réactualisé chaque année et des programmes de formation qu'offre le CDF (Centre de Développement et de Formation), il existe au sein du département des activités de formation. Ce sont des réunions de partage d'expériences et de techniques.

5.2.5. Recrutement du Responsable de l'Audit Interne et des auditeurs

Le recrutement du Responsable de l'Audit Interne, en plus de respecter la procédure habituelle de recrutement de la Compagnie, fait l'objet d'une implication assez grande de la part de la Direction Générale et du Comité d'Audit. Le comité est associé à toutes les étapes du processus. À chaque étape, les remarques et les recommandations du comité sont prises en compte. En ce qui concerne les autres auditeurs leur recrutement obéit généralement aux seules procédures habituelles de recrutement de la compagnie sauf si le Responsable de l'Audit Interne ou la Direction Générale estime nécessaire la participation du Comité d'Audit dans le processus.

5.2.6. La documentation du département

L'Audit Interne dispose d'une documentation sur l'audit interne. Elle est principalement constituée d'une base documentaire électronique assez fournie accessible sur la plate forme commune des auditeurs. Cette plateforme qu'on appelle le « G » sert aussi d'espace où sont partagés l'ensemble des dossiers que les auditeurs veulent partager entre eux. Quant aux livres de format papiers on en trouve au département et au niveau de la bibliothèque du CDF.

5.2.7. La gestion des auditeurs

À la Compagnie des Bauxites de Guinée les auditeurs sont, organisés en un pool où le chef de département puise pour constituer les équipes d'audit interne: il n'existe pas en fait de lien hiérarchique permanent avec les chefs de mission sauf pour la durée d'une mission. Le département compte sept (07) employés permanents qui sont tous basés à Kamsar malgré que la compagnie possède des bureaux en Amérique et en Europe.

5.2.7.1. L'évaluation annuelle de la performance individuelle des auditeurs internes

Le processus d'évaluation de la performance individuelle des auditeurs internes s'inscrit dans le cadre de celle de la performance individuelle et collective de l'ensemble des employés de la société. Ce processus est piloté par la Direction des Ressources Humaines qui, en collaboration avec les responsables des services définissent au début de chaque année les objectifs individuels de chaque employé et à la fin de l'année, procèdent au contrôle pour vérifier l'atteinte des objectifs. Si à la suite de cette évaluation, il constate des écarts, ceux-ci sont analysés et les actions correctives sont normalement entreprises. En plus de cette évaluation collective, depuis quelques temps on procède à la fin de chaque mandat d'audit interne à une évaluation de la mission d'audit et des auditeurs ayant participé la mission à travers une grille d'évaluation conçue à cet effet. Le système d'évaluation prévoit entre autres des volets dédiés à la mesure de satisfaction des clients de l'audit interne.

5.2.8. L'évaluation de la performance du département de l'audit interne

Depuis sa création en 1982 le service de l'audit interne de la Compagnie des Bauxites de Guinée n'a d'abord pas fait l'objet d'une évaluation indépendante par un organe indépendant. Toutefois l'Audit Interne a fait l'objet, au même titre que certains départements et directions de la compagnie d'une évaluation de son organisation et de l'ensemble de ses méthodes par FAIRFAX un cabinet international de l'audit. Mais, cette évaluation n'a pas conduit à l'émission par les consultants d'une opinion sur la qualité des travaux de l'audit interne et celle de son organisation comme l'exigent les normes internationales de l'audit interne.

5.2.8.1. Les indicateurs de performance du service de l'audit interne (KPIs)

Le Responsable de l'Audit Interne dispose d'un tableau de bord de gestion qui lui renseigne à tout moment sur la performance globale de son département. Ce tableau de bord qui contient un ensemble d'indicateurs lui permet d'avoir une vue globale mais synthétique de son management et de ses stratégies. Étant un outil d'alerte, d'orientation, et d'analyse des points clés du fonctionnement du service, le tableau de bord lui permet de contrôler les performances de son service. Bref il lui renseigne sur le degré de réalisation des objectifs et du plan d'audit annuel. Au cours des missions du Comité d'Audit ce tableau sert aussi de support au Responsable de l'audit pour la présentation de la situation de son service.

Les indicateurs de performance qui constituent le tableau de bord permettent de signaler tout problème possible et de le localiser afin que chacun en fonction des ses responsabilités puisse réagir en temps opportun. Ces indicateurs d'ordre qualitatif ou quantitatif servent surtout

d'éléments d'appréciation de la performance globale de l'Audit Interne par rapport à l'atteinte de ses objectifs et de suivre en temps réel l'exécution de son plan d'audit annuel.

5.3. Les moyens de l'audit interne

Cette partie fait la description de l'ensemble des documents qui organisent le fonctionnement interne du département de l'audit interne.

5.3.1. La charte de l'audit interne

L'Audit Interne dispose d'une charte d'audit interne en cours d'approbation par le Directeur Général et du Comité d'Audit. Ce document définit la mission, le rôle et les responsabilités de la Direction de l'audit interne ainsi que les responsabilités du Management, du Conseil d'Administration et ses comités spécialisés au sein du processus d'audit interne. Elle précise également le rôle du Comité d'Audit. De ce fait elle constitue l'un des documents qui fondent le pouvoir, les responsabilités et les méthodes de l'audit interne.

5.3.2. Le code de déontologie et d'éthique des auditeurs internes

L'Audit Interne de la CBG dispose d'un code d'éthique et de déontologie qui fournit aux auditeurs de la compagnie les principes fondamentaux leur permettant de guider leur pratique au sein de la compagnie. Le code énonce et explicite les notions d'indépendance, d'objectivité, d'intégrité, de confidentialité et de compétence professionnelle. C'est-à-dire qu'après avoir rappelé le champ d'application et le caractère obligatoire du code, il énonce les principes fondamentaux, et les règles de conduite pour les respecter. En plus du code de déontologie de l'audit interne, il existe un code d'éthique et de conduite des affaires de la compagnie. Celui-ci fait l'objet chaque année de signature d'une déclaration annuelle (tout le personnel de la société y compris les auditeurs doit signer une déclaration annuelle du respect du code d'éthique et de conduites des affaires)

5.3.3. L'élaboration de la cartographie des risques

Le service de management des risques de la compagnie dispose d'une base de données qui fait l'inventaire, l'évaluation et le classement des risques de la compagnie. C'est la cartographie des risques opérationnels sur la compagnie. Cette cartographie fait pour chaque processus opérationnel, le récapitulatif de l'ensemble de ses risques. Mais le plan d'audit n'est pas établi sur la base de cette cartographie parce que non adaptée (pour le moment les risques qui y sont contenus sont des risques génériques aux sociétés minières). Le service de management de risques est en phase d'implémentation. Le plan d'audit est plutôt basé sur les discussions avec les directeurs, les personnes ressources de la CBG, ainsi que sur l'évaluation en interne

des risques faite par les auditeurs internes. Cette évaluation part de l'univers d'audit développé par les auditeurs internes.

5.3.4. Plan d'audit interne

L'Audit Interne élabore pour chaque exercice fiscal un plan annuel d'intervention, qui comprend l'ensemble des processus ou entités de la compagnie devant faire l'objet d'une évaluation au cours de l'année. Le Responsable de l'Audit Interne élabore le plan d'audit, le communique à la Direction Générale pour validation, et le soumet au Comité d'Audit pour discussion et amendement. Le plan d'audit est établi sur la base de l'analyse de risque faite à l'échelle de la compagnie. Cette analyse se base fondamentalement sur les perspectives de la direction en termes de projet en cours ou à venir et des activités présentant plus de risques pour la compagnie. Pour élaborer son plan d'audit, le responsable de l'audit interne discute avec les directeurs et les autres personnes ressources de la compagnie (y compris le directeur général) afin de recueillir les préoccupations des uns et des autres. Les informations recueillies dans le cadre de ces discussions sont analysées et complétées par celles recueillies par les auditeurs internes en partant de leur connaissance des activités de l'organisation. Le traitement de ses informations conduit à l'élaboration d'un plan d'audit annuel ou pluri- annuel. Le plan d'audit contient généralement trois types de missions à savoir : les missions de contrôle, les missions d'investigation et les missions de conseil sur le contrôle interne.

5.3.5. Le manuel de l'audit interne

Le manuel d'audit vient d'être mis en place et il est complété des principaux documents qui organisent le service de l'audit interne. Parmi ces documents on a les fiches de poste qui décrivent pour chaque auditeur l'ensemble des missions et des responsabilités. Ces fiches sont élaborées par le Responsable de l'Audit Interne.

5.3.6. Le budget temps des auditeurs

Pour chaque année le Responsable de l'Audit Interne fait un budget annuel de temps pour l'ensemble des auditeurs internes. Il est conçu dans un fichier Excel et récapitule pour chaque auditeur le temps prévisionnel de présence et les périodes de congés. Les missions prévues au niveau du plan sont conséquemment planifiées et exécutées. Certains indicateurs sur l'exécution de ce budget sont repris au niveau du tableau de bord global du service. Lequel tableau de bord sera décrit plus loin dans ce chapitre.

5.3.7. Le mode de collaboration de l'audit interne avec les commissaires aux comptes

Une partie des travaux du commissaire aux comptes est « sous traitée » à l'audit interne. Ces travaux qu'on appelle missions « d'intérim », sont l'ensemble des contrôles que les commissaires aux comptes, identifient et confient l'exécution à l'Audit Interne. En plus des ces missions d'intérim, les auditeurs internes réalisent aussi les travaux de fin d'exercice comptable (participation aux travaux d'inventaire physiques, etc..). Ces travaux occupent en moyenne 12% du budget temps du service de l'audit interne. D'après nos constats la collaboration de l'audit interne avec les commissaires aux comptes se limite à ces opérations. Pour le reste chacune des parties définit son plan d'intervention sans consulter au préalable l'autre partie.

5.3.8. La communication de l'audit interne

Au delà des rapports qu'il émet, le Responsable de l'Audit Interne communique sur son service, sa vision, sa mission ses projets tout en mettant l'accent sur le rôle d'assistance au management dans la maîtrise des activités de la compagnie. Il communique principalement avec le Directeur Général, le Comité d'Audit et les autres principales parties prenantes. Cette communication se fait à travers des affiches dans les locaux de l'audit interne et à travers les communications du responsable de l'audit interne à l'occasion des réunions du comité de direction de la compagnie.

5.4. Description des ressources de l'audit interne

Par les différents outils de collecte d'informations (analyse documentaire, les entretiens, les questionnaires, et les observations) nous avons fait l'inventaire de l'ensemble des moyens dont dispose le département de l'audit interne. Ces moyens comprennent les moyens matériels et logiciels, humains, financiers et logistiques.

Les moyens matériels et logiciels : ils comprennent quatre(4) salles équipées de matériels et de fournitures de bureaux, d'ordinateurs (neuf au total) installés en réseau et permettent le partage de données entre les auditeurs sur ces ordinateurs. Les auditeurs peuvent accéder à l'intranet de la compagnie et au progiciel MARCAM et JDE qui servent respectivement à la gestion de stocks et à la gestion comptable de la compagnie. Le service dispose également d'une imprimante multifonctionnelle et du matériel de télécommunication permettant la connexion wifi. Le département dispose aussi d'une voiture de service servant aux déplacements des auditeurs pendant les missions.

Les ressources financières : L'audit interne bénéficie chaque année d'un budget propre pour son fonctionnement. Il est établi avant le début de chaque exercice social en collaboration avec le département du contrôle de gestion qui est chargé du pilotage du processus budgétaire à la compagnie. Le budget de l'audit comprend généralement les dépenses relatives à l'acquisition d'immobilisation, à la dotation en fournitures consommables et celles relatives à la formation des auditeurs. En ce qui concerne sa validation, le Responsable de l'Audit Interne défend son budget en réunion d'arbitrage budgétaire de la compagnie. Ce budget est par la suite consolidé dans le budget annuel global de la société, et qui sera soumis au conseil pour approbation.

Les Ressources Humaines : actuellement le service dispose d'un effectif de sept (7) personnes. Cet effectif comporte :

- ❖ Un Responsable de l'Audit Interne qui s'occupe de la supervision, de la coordination, de la planification des activités de l'Audit. Il est aussi chargé de l'administration de l'organisation et de l'animation des hommes au sein du département. il joue dans ce cas un rôle stratégique dans le fonctionnement du service. Du point de vue parcours, il a une formation de base comptable et est titulaire d'un CIA (Certified Internal Auditor) et a à son actif une expérience antérieure en audit dans une compagnie aérienne basée au Canada. Sans compter son premier passage à la CBG en tant qu'auditeur interne principal. Ce qui prouve qu'il a une connaissance approfondie des activités de la société et de ses pratiques de management.
- ❖ Deux (02) auditeurs principaux recrutés en 2013 qui sont aussi des « CIA » et disposent tous les deux, des expériences antérieures en audit interne dans des firmes en Amérique.
- ❖ Un auditeur interne senior disposant d'une expérience de près de vingt ans dans le service d'audit interne de la CBG. Il est titulaire d'un master en audit interne et d'un diplôme universitaire en management des organisations.
- ❖ De trois auditeurs ayant en moyenne une ancienneté de six à sept ans au département de l'audit interne de la compagnie. Ils disposent tous d'un diplôme universitaire BAC+4 en comptabilité et gestion.

5.5. Les outils de l'Audit Interne

nos entretiens, les questionnaires que nous avons administrés, les observations que nous avons menées nous ont permis de connaître l'ensemble des outils qu'utilisent les auditeurs internes de la compagnie. Parmi les outils et techniques d'audit utilisés on trouve: la grille de sépara-

tion des tâches, l'observation physique, les rapprochements, les sondages statistiques, l'interview et le questionnaire de contrôle interne.

5.5.1. L'observation physique

L'observation physique est pratiquée par les auditeurs à toutes les phases de la mission d'audit interne, mais surtout lors de la phase de réalisation encore appelée « phase de vérification ». Pour effectuer des observations physiques les auditeurs descendent sur le terrain pour constater de visu le fonctionnement réel des processus ou entités objet de leur mission. Ces observations ont pour objectif de faire des constats avec des preuves probantes sur les dysfonctionnements et faiblesses de contrôle interne. Par exemple il n'est pas rare de voir des auditeurs se transporter dans la Mine ou dans l'Usine pour observer telle ou telle opération et apprécier l'état des installations et des équipements. Ces observations leur permettent de mieux comprendre le fonctionnement réel d'un processus ou d'une procédure qu'ils se sont préalablement fait expliquer lors des entretiens passés.

5.5.2. La grille de séparation des tâches

Lors de notre étude, nous avons constaté que certains auditeurs connaissent et utilisent la grille de séparation des tâches pour s'assurer de la séparation des tâches incompatibles. Par contre d'autres ne l'utilisent pas systématiquement pour l'analyse des postes. Pour ceux qui l'utilisent la grille se présente de la façon suivante : dans une première colonne sont listées l'ensemble des opérations du processus concerné ; une deuxième colonne indique la nature de la tâche au regard des grandes catégories de fonctions. C'est-à-dire indiquer pour chaque tâche sa nature selon qu'elle soit d'enregistrement, des gardes des patrimoines, d'autorisation ou de contrôle. Les autres têtes des colonnes de la grille sont réservées aux noms ou fonctions de personnes intervenantes dans le processus objet d'audit.

5.5.3. Les rapprochements

Le rapprochement est un outil de réconciliation entre deux ou plusieurs grandeurs de mêmes natures. Il est aussi utilisé par les auditeurs de la compagnie. Ils l'utilisent pour vérifier la concordance entre les données produites en interne et celles obtenues de l'extérieur. C'est le cas par exemple du rapprochement bancaire, du rapprochement des données comptables et celles extracomptables.

5.5.4. Les sondages statistiques

Les sondages statistiques permettent d'effectuer une étude sur un échantillon d'une population et extrapoler le résultat de cette étude sur l'ensemble de la population. Les sondages statis-

tiques sont largement usités par les auditeurs de la Compagnie. Généralement ils procèdent comme suit :

- Premièrement une demande est adressé au service informatique à l'effet de faire une extraction de données sur Excel à travers le système MARCAM ou JDE ;
- les données extraites sont envoyées par courriel aux auditeurs ;
- Les auditeurs après avoir défini au préalable la taille de l'échantillon utilisent les outils de sondages d'Excel pour former leur échantillon sur lequel va dorénavant porter leur étude.

5.5.5. Les interviews

Pour conduire les interviews, les rendez vous sont souvent pris à la suite d'une conversation téléphonique avec les clients de l'audit ou après échange de courriels officiels. L'auditeur souhaitant conduire une interview informe à l'avance le(s) interviewés sur l'objet afin de définir ensemble un programme consensuel. Les interviews sont conduites par les auditeurs pour se faire confirmer ou pour recouper des informations acquises par d'autres techniques d'audit. Ils l'utilisent aussi pour avoir une compréhension approfondie du fonctionnement d'un processus ou une procédure.

5.5.6. Le questionnaire de contrôle interne

Pour conduire les travaux sur le terrain, les auditeurs utilisent ce document qui leur sert de fil conducteur afin d'explorer toutes les zones à risques qui ont été identifiées au départ. Ce document contient l'ensemble des questions que l'auditeur devrait normalement se poser à la phase de vérification. Les questions contenues dans ce questionnaire sont souvent d'ordre général et portent ordinairement sur les préoccupations liées au respect de politiques, des procédures et ou parfois sur le respect de la réglementation en vigueur. Elles portent rarement sur l'efficacité de celles-ci.

En résumé l'ensemble des outils d'audit interne décrits dans cette partie ne sont pas pour la plupart, utilisés à toutes les missions d'audit interne. Il existe d'autres outils comme le questionnaire type de transaction qui ne sont pas également utilisés.

5.6. La démarche de conduite d'une mission d'audit interne à la CBG

Dans cette partie nous allons décrire la démarche de conduite d'une mission d'audit interne telle que pratiquée à la CBG. Pour y arriver nous allons nous référer au cas pratique de la mission d'audit interne portant sur l'audit « **de la gestion des commandes en transit au port de Kamsar** » mission à laquelle nous avons participé. Pour être complet, nous compléterons

l'information recueillie dans le cadre de ce cas pratique par d'autres qui seront recueillies à travers des entretiens, des questionnaires, des analyses documentaires, etc.

Selon nos constats les missions d'audit interne à la CBG comportent généralement trois phases à savoir : les phases de planification, de réalisation, et de conclusion.

5.6.1. La phase de préparation

Cette phase comporte l'ensemble des activités préliminaires aux travaux sur le terrain. Elle démarre par la constitution de l'équipe d'audit, ou la désignation de l'auditeur si c'est une mission réalisée en solo. Ceci parce que pour les missions relativement faciles, elles sont confiées à un seul auditeur et celles qui sont complexes, elles sont conduites en équipe. Les auditeurs commencent leurs travaux par la lecture s'il y a des rapports d'audit antérieurs sur le sujet d'audit et par les recherches sur le métier, si celui-ci est un thème nouveau pour eux. Ainsi, cette phase d'apprentissage sur le métier à auditer leur permet de comprendre les réalités ou les spécificités du domaine.

La phase de préparation comprend entre autres l'étape de familiarisation ou de prise de connaissance, de constitution de l'équipe d'audit et d'élaboration du programme de travail.

5.6.1.1. La prise de connaissance

Pour se familiariser avec les réalités, les méthodes de travail, les techniques usitées par leurs clients, les auditeurs lisent tout d'abord les rapports des missions d'audit interne déjà effectués dans le domaine à auditer. Ils lisent les rapports de la direction générale, du commissaire aux comptes, des consultants externes, les procédures et les politiques internes. Bref, ils lisent tout document leur permettant d'avoir une connaissance suffisante du fonctionnement de l'entité pour pouvoir ultérieurement identifier les forces et les faiblesses du système évalué.

5.6.1.2. L'ordre de mission

L'approbation du plan d'audit annuel tient lieu d'ordre de mission pour l'ensemble des missions contenues dans le plan. Alors pour chaque mission le Responsable de l'Audit Interne rédige un courriel à l'effet d'informer les responsables des entités à auditer du démarrage prochain d'une mission dans leur(s) service(s).

5.6.1.3. Elaboration du programme de travail

Une fois l'équipe d'audit constituée, elle s'attèle automatiquement sous la supervision du chef de mission à l'élaboration de son programme de travail. Mais ce programme n'est élaboré sur la base ni du tableau des risques (TARis), ni du tableau de forces et faiblesses apparentes(TFfA), et ni du rapport d'orientation. Cette étape met un point final à la phase de préparation d'une mission d'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée. L'étape suivante est celle de la conduite de mission proprement dite sur le terrain.

5.6.2. La phase de réalisation

La phase préparation terminée, les auditeurs descendent maintenant sur le terrain (dans les locaux des audités) pour entamer cette nouvelle phase de la mission c'est-à-dire celle de la réalisation. Elle comporte plusieurs étapes à savoir : la réunion d'ouverture, le travail sur le terrain et la rédaction des constats, la rédaction du projet de rapport et la réunion de clôture.

5.6.2.1. La réunion d'ouverture

Dans les lignes suivantes nous allons décrire comment est organisée une réunion d'ouverture à la CBG. Qui en sont les participants ? Quels sont les points qui sont généralement abordés au cours de ces réunions ?

Ordinairement la réunion d'ouverture d'une mission d'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée se tient dans les bureaux des audités. Elle s'y tient parce que c'est l'endroit où l'on dispose du maximum d'informations et de documents susceptibles de les contenir. En ce qui concerne les participants, nous avons du côté des auditeurs le chef de la mission et les membres de son équipe dans le cas des missions réalisées à plusieurs. L'auditeur interne dans le cas des missions conduites en solo. En face d'eux nous avons le(s) responsable(s) des entités auditées entourés de son/leur « staff ». En ce qui concerne le déroulement de la réunion, elle démarre avec les présentations des participants des deux cotés.

La séance de présentation qui dure le plus souvent de quinze (15) à trente (30) minutes est suivie par un rappel sur l'audit interne. Ce rappel se focalise sur la place de l'audit interne dans l'organisation, l'explication de la définition de l'audit interne en faisant une distinction entre l'audit interne et l'inspection ou la police. Le pourquoi de la mission ici et maintenant, les objectifs principaux de la mission, la méthodologie, les outils et les procédures de l'audit interne. C'est au cours de la réunion d'ouverture que les auditeurs communiquent aux audités le programme de travail. Les rendez vous et les contacts y sont également pris. Par contre selon nos constats, pendant les réunions d'ouverture il n'est ni désigné un rapporteur de la

réunion, ni présenté un rapport d'orientation. Ce dernier n'est d'ailleurs même pas rédigé à la phase de la préparation de la mission. Alors que c'est lors de cette réunion que les auditeurs demandent aux audités leurs préoccupations, les amendements qu'ils voudraient que soient apportés au programme de travail.

5.6.2.2. Le déroulement du programme de travail

Une fois la réunion d'ouverture terminée, les auditeurs descendent sur le terrain pour faire des observations, conduire des entretiens, administrer des questionnaires, les collecter et les traiter. Mais aussi pour faire des rapprochements de documents et des sondages statistiques afin d'obtenir des éléments de preuve pouvant supporter leurs constats. Mais avant tout cela le chef de mission répartit d'abord l'ensemble des travaux à effectuer entre les auditeurs. Ses activités à lui restent la coordination des travaux de son équipe sur le terrain. Le chef de mission étant pour la plupart du temps le Responsable de l'Audit Interne, il arrive souvent qu'il coordonne en même temps plusieurs missions sur le terrain.

Comme indiqué au paragraphe précédent, la réalisation des vérifications auprès des audités se fait suivant différentes techniques d'audit : des interviews, des sondages, des observations, des rapprochements de documents, des interrogations de fichiers informatiques, etc.

5.6.2.3. Elaboration des fiches d'audit et de recommandations (FAR)

La phase de vérification est en grande partie constituée par la rédaction des constats sur les dysfonctionnements. Ces constats élaborés sur des documents communément appelés des « FRAPs » ne se présentent pas sous une forme standardisée mais une sorte de prise de notes qui à chaque dysfonctionnement constaté l'auditeur rédige le constat en association avec les causes et les conséquences. Chaque constat est assorti d'une recommandation. Ces notes servent ultérieurement à la rédaction du rapport d'audit interne. C'est à cette étape de la phase de réalisation que les auditeurs cherchent surtout à documenter leurs constats. Ils font des copies ou scannent des documents collectés auprès des diverses sources, éditent des fichiers. Les travaux de terrain sont terminés lorsque les auditeurs auront épuisé tout le programme de vérification et auront recueilli toutes les preuves des dysfonctionnements et les faiblesses constatées. Ils retournent au bureau pour commencer la rédaction du rapport d'audit interne. C'est la phase de conclusion ou de rapport.

5.6.3. La phase de conclusion

À la fin des travaux sur le terrain, les auditeurs retournent au bureau pour commencer la rédaction du projet de rapport d'audit interne parfois le rapport est rédigé en même temps que se déroule la mission. Ce Projet de rapport d'audit interne comprend quatre (4) parties à savoir : la page de garde, le rappel du contexte et des objectifs d'audit, le corps du rapport, et les annexes.

La page de garde : elle comprend le titre du rapport, le nom du Responsable de l'Audit Interne, les noms du chef de mission et des auditeurs membres de l'équipe d'audit, et les noms des destinataires du rapport avec l'indication de la fonction de chacun. Il est en outre indiqué devant le nom de chaque destinataire la raison pour la quelle il peut accéder au rapport, on trouve des mentions comme « pour action », « pour information ».

Le rappel du contexte et des objectifs de la mission : d'une longueur variable d'une à trois pages, fait un rappel succinct du contexte et des objectifs de la mission.

Le corps du rapport : c'est le rapport à proprement parler qui ne comprend que dans le cadre du projet de rapport les constats et les recommandations de l'audit interne. Dans cette partie les constats sont classés d'un côté selon les thèmes qui ont été évalués et de l'autre ils sont classés selon leur criticité: fort, moyen ou faible.

Les annexes : elles comprennent généralement les tableaux, les graphiques des schémas représentatifs d'un processus donné, et ou des images. Ces annexes contiennent les informations nécessaires à la compréhension du corps du rapport ou des éléments qui appuient les constats contenus dans le rapport.

5.6.3.1. Communication du projet de rapport et élaboration des plans d'action

À la fin de la rédaction du projet de rapport il est transmis aux audités pour proposition de plan d'actions de mise en œuvre des recommandations qui y sont contenues. Pour l'élaboration des plan d'action, les audités ont un délai de deux semaines au maximum pour transmettre à l'auditeur ou au chef de mission leurs propositions de plan d'action. Les auditeurs après avoir collecté les différentes propositions de plan d'actions, les analysent et apportent avec les audités les corrections et les amendements nécessaires. Cette étape terminée, les auditeurs commencent celle de la rédaction du projet de rapport final.

5.6.3.2. Rédaction du rapport final

L'équipe ayant recueilli les différents plans d'action, les intègre dans le rapport final. Cette opération qui dure de deux jours à une semaine marque la fin du processus de rédaction du rapport final

5.6.3.3. Correction et publication du rapport

Le chef de l'équipe d'audit ou l'auditeur en charge de la mission transmet le rapport final au chef de l'audit pour lecture et corrections finales. Le chef de l'audit lit et fait lire le rapport par des personnes ressources de son département à l'effet d'apporter des corrections qu'ils estiment nécessaires. Les lecteurs annotent donc le rapport des corrections qu'ils jugent nécessaires d'apporter. C'est une fois que toutes les corrections décidées sont apportées que le chef de l'audit décide finalement de la publication du rapport final définitif. Cette publication met fin à la mission d'audit interne et ouvre la porte aux activités postérieures à celle-ci. Ce sont les activités de suivi de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne et du Comité d'Audit.

5.6.4. Suivi des recommandations de l'audit interne et du Comité d'Audit

Pour suivre les actions de progrès, les recommandations issues des rapports d'audit interne et celles issues des rapports du Comité d'Audit sont consignées dans un tableau de suivi de recommandations. Ce tableau élaboré sur un fichier Excel contient la liste des recommandations avec respectivement pour chacune d'elles le plan d'action proposé par le(s) propriétaire(s), la date d'échéance, la personne ou le responsable de sa mise en œuvre, le statut de la recommandation à date. Lors de notre stage nous avons remarqué que le suivi des recommandations est fait par le service de l'audit interne. Cette opération occupe une bonne partie du temps des auditeurs internes et leur demande beaucoup d'efforts supplémentaires. À l'issue de chaque échéance les auditeurs relancent les audités pour s'assurer de l'effectivité de la mise en œuvre des recommandations. Pour celles qui ne sont pas implémentées des explications sont demandées à ces responsables avec des mises à copie de leurs supérieures hiérarchiques et du Directeur Général. Le format du tableau de suivi des recommandations utilisé est le suivant :

Tableau 5 : tableau de suivi des recommandations de l'audit interne et du Comité d'Audit

numéro	Date	Description de la recommandation	Criticité	Responsable	Date d'échéance	statut	Commentaires	Durée en-cours

Source : Audit Interne Compagnie des Bauxites de Guinée(2014)

Après la description de l'existant, nous allons à présent conformément à notre méthodologie d'étude, présenter et analyser dans le chapitre suivant les résultats de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 6 : évaluation de l'Audit Interne de la CBG

Le présent chapitre est consacré à la présentation et à l'analyse de la pratique de l'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée telle que décrite précédemment. Cette analyse se fera aux regards de notre revue de la littérature et des bonnes pratiques généralement admises en audit interne. Il s'agira d'analyser le fonctionnement du département de l'audit en faisant ressortir ses forces et ses faiblesses afin de formuler des recommandations qui permettront d'améliorer ses pratiques.

Dans ce chapitre nous présenterons les résultats de nos analyses portant sur :

- l'organisation et le fonctionnement du service de l'audit interne ;
- les ressources de l'audit interne ;
- les outils et les techniques qu'il utilise ; et
- sa démarche de conduite des missions.

Pour y arriver nous allons partir d'un certain nombre de questions à savoir:

- Quelle est la qualité de l'organisation structurelle du département de l'audit interne ? Celle-ci est-elle en adéquation avec les exigences d'un service d'audit interne de nos jours?
- Permet-elle d'aider à l'atteinte des objectifs stratégiques de la compagnie dans sa globalité et par ricochet ses propres objectifs spécifiques ?
- Le fonctionnement réel de l'organisation correspond-t-il aux bonnes pratiques existantes ?
- Les ressources dont dispose l'Audit Interne sont-elles suffisantes ? sont-elles mises en œuvre de façon efficace et efficiente ?
- Le personnel dispose-t-il des compétences nécessaires pour piloter organiser et exécuter les activités d'audit interne.
- Les outils et les techniques d'audit interne sont-ils correctement utilisés ? permettent-ils d'assurer à l'audit interne un travail professionnel et de qualité ?
- La démarche de conduite des missions correspond-elle à celle étudiée ? si non dans quelle mesure celle qui est pratiquée permet-elle d'assurer un résultat de qualité ?
- Les processus de l'audit interne contribuent-ils de façon dynamique à la réalisation des objectifs opérationnels ?
- L'audit interne dispose-t-il d'une stratégie adéquate en matière de Ressources Humaines lui permettant de réaliser sa mission ?
- L'audit interne est-il positionné et soutenu de façon stratégique ?

Pour répondre à toutes ces questions nous nous baserons sur la description de la pratique de l'audit interne que nous avons faite au chapitre précédent, et sur la revue de la littérature de la première partie. Ainsi, les réponses à ces questions et à celles qui ont été posées au niveau de la problématique permettront de faire des analyses pertinentes et des recommandations adaptées au contexte de l'Audit Interne.

6.1. Analyse de la mission et de la vision

L'évaluation de la formulation de la mission et de la vision permet de s'assurer que les auditeurs comprennent la mission de leur service. Mais aussi de s'assurer que son responsable a une vision et que celle-ci est en cohérence avec la stratégie globale de l'organisation. Notre approche consistera à vérifier que la formulation de la mission est en ligne avec la définition et les normes de l'audit interne.

6.1.1. Examen de la mission de l'Audit Interne

La mission de l'Audit Interne en tant que structure chargée de l'audit interne est formalisée par le Responsable de l'Audit Interne. L'existence matérielle de ce document constitue une force. Quant à sa formulation, elle est très complète et intègre presque tous les éléments de la définition de l'audit interne donnée par l'IIA. Sa communication à toutes les parties prenantes en est aussi une force que nous avons identifiée. Cela a l'avantage de clarifier le rôle de l'audit interne à l'endroit de la Direction Générale, du conseil d'administration et de l'ensemble des autres parties prenantes de l'audit interne. Si la mission est bien formalisée qu'en est-elle alors de la vision ?

6.1.2. Analyse de la vision stratégique

L'Audit Interne de la Compagnie a une vision stratégique autour de laquelle son responsable communique à l'endroit des principales parties prenantes afin de les mobiliser et de créer une synergie d'actions allant dans le sens de la réalisation de cette vision. Il est appréciable que la vision de l'audit interne soit formalisée et largement diffusée aux principales parties prenantes (la Direction Générale, le Comité d'Audit, les responsables opérationnelles et le personnel du service). Mais à l'analyse de cette vision on constate que celle-ci au lieu d'être l'énoncé du futur désiré, de l'anticipation de l'évolution de l'environnement, un outil de mobilisation et de communication interne et externe ; elle est plutôt dans le fond la liste des activités prévues pour l'année. Alors qu'elle devrait être le futur dont rêve le Responsable de l'audit. Prenons par exemple une vision énoncée comme suit : (« Devenir une activité d'audit interne haute-

ment performante qui réponde aux attentes de nos parties prenantes, adhérer aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Normes) de l'IIA et aux critères de performance reconnus par les services d'audit interne de premier plan. Nous pourrions ainsi être un partenaire des opérationnels et un conseiller fiable, exerçant un rôle moteur dans la culture de gouvernance, de responsabilité, de conformité et d'exécution qui contribue à la réalisation des objectifs de la compagnie»). Une vision énoncée comme telle permet d'indiquer clairement l'état qu'on veut atteindre et avec quels moyens.

6.2. Analyse de l'organisation et du fonctionnement du service de l'audit interne

L'analyse menée avec pour référence, notre revue de la littérature de la première partie de ce mémoire fait ressortir des forces et les faiblesses de l'organisation de l'audit. Pour conduire ces analyses nous avons utilisé un outil assez connu en stratégie. C'est l'analyse SWOT/FFOM (Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats – Forces, Faiblesses, Opportunités et Menaces). Nous avons passé en revue la situation actuelle de l'audit interne afin d'identifier les principaux facteurs internes et externes importants pouvant permettre de réaliser les objectifs de performance d'un service d'audit interne. Nous avons donc regroupé les informations en deux catégories principales :

- *Facteurs internes* – Les forces et les faiblesses spécifiques à l'audit interne.
- *Facteurs externes* – Les opportunités et les menaces inhérentes à l'environnement externe. Nous rappelons que l'environnement externe englobe ici, tous les facteurs extérieurs à l'activité d'audit interne, qu'ils soient internes ou externes à la CBG.

Pour l'analyse interne, notre évaluation a porté sur : la Structure organisationnelle, les Ressources de l'audit interne, sa technologie et ses outils, le système de communication avec les parties prenantes, la politique de développement des Ressources Humaines, la Coordination des activités de l'Audit Interne avec d'autres fonctions de contrôle, l'apport de l'audit interne à la gouvernance, au contrôle interne, à la gestion des risques, le processus d'élaboration du plan d'audit annuel et la démarche de conduite d'une mission d'audit.

6.2.1. Analyse de la structure organisationnelle

La structure de l'audit interne doit être conçue avec un niveau de supervision adéquat, pour des missions de qualité réalisées de manière efficiente. En outre, l'audit interne ne doit pas subir de contraintes freinant sa capacité à s'acquitter de ses responsabilités de façon objective. Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire à l'exercice efficace de ses responsabili-

tés, le Responsable de l'Audit Interne doit avoir un accès direct et non restreint à la Direction Générale et au Conseil indique l'esprit des normes internationales de l'audit interne. Cette exigence normative est respectée à la Compagnie des Bauxites de Guinée, la preuve du respect de cette exigence est le rattachement direct du Responsable de l'Audit Interne au Directeur Général de la compagnie. Mieux il bénéficie d'un rattachement fonctionnel au Comité d'Audit à qui il rend périodiquement compte de ses activités. Ce rattachement direct du service à la Direction Générale permet de l'assurer l'indépendance et l'objectivité. Dans les faits le Responsable de l'Audit Interne a une oreille attentive de la Direction Générale surtout quand il interpelle celle-ci par rapport aux risques auxquels la compagnie pourrait être exposée. Le chef de l'audit a un accès direct et non restreint au Directeur Général et aux responsables de différents niveaux de l'organisation. Ce qui constitue une force majeure dans l'aspect structurel et organisationnel de l'Audit Interne.

6.2.2. Analyse des ressources de l'audit interne

La qualité des ressources affectées à l'audit constitue un des ses facteurs clefs de succès. C'est pourquoi le Responsable de l'Audit Interne doit veiller à ce que les ressources affectées à cette activité soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé. Ainsi, en ce qui concerne :

Les moyens matériels : les résultats issus de nos inventaires physiques montrent que le service dispose des moyens matériels lui permettant de fonctionner normalement et d'assurer aux auditeurs un environnement de travail adéquat. En effet, le service est doté d'ordinateurs (tous en bon état), des mobiliers des salles climatisées, etc. globalement le département dispose de moyens matériels suffisants et de qualité.

Les moyens financiers le service dispose d'un budget propre établi en collaboration avec le Contrôle de Gestion. L'existence de ce budget propre confère à l'audit interne une autonomie financière. Par conséquent elle lui permet d'assurer son indépendance et son objectivité comme annoncé par la norme 1100 de l'IIA qui indique dans son interprétation que la disponibilité des ressources surtout celles financières permet de garantir l'indépendance du service d'Audit interne.

Les Ressources Humaines, la norme 1210 portant sur la compétence indique que « les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit

collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités ». Il est donc attendu des auditeurs qu'ils connaissent : les normes internationales de l'audit interne, le métier et la culture de l'organisation. Il est également attendu d'eux qu'ils aient des compétences fondamentales en audit interne (les bases de l'audit, la méthodologie de conduite d'une mission d'audit, les outils et les techniques d'audit, la communication orale, la communication écrite, systèmes d'information, finances, comptabilité,...). C'est pour vérifier l'existence de ces compétences citées, que nous avons analysé le parcours professionnel des principaux intervenants en audit interne, les résultats se présentent comme qui suit.

Le Responsable de l'Audit Interne a une expérience antérieure aux mines dans une compagnie aérienne au Canada, et dispose d'une expérience passée à l'Audit Interne de la CBG, en tant qu'auditeur principal. Il est aussi titulaire d'un CIA. En 2014 deux autres auditeurs internes ont rejoint l'équipe d'audit de la compagnie. Ces deux auditeurs sont aussi certifiés CIA et disposent de plusieurs années d'expériences dans des compagnies anglo-saxonnes principalement canadiennes. En ce qui concerne l'auditeur interne senior il dispose d'une expérience de vingt (20) ans au département de l'audit interne de la CBG, il est titulaire d'un Master en audit interne. Il maîtrise parfaitement l'activité et la culture de la compagnie ce qui est d'ailleurs souhaité. De l'autre côté on a trois auditeurs dont une auditrice administrative qui ont une formation de base de gestionnaire comptable et ont été recrutés il y a plus de sept ans comme auditeurs internes à la compagnie sans expériences antérieures dans le secteur des mines. Mais qui aujourd'hui ont acquis la culture de l'audit interne, ses méthodes, ces outils, etc. On constate donc que sur un effectif de sept (7) personnes, quatre ont une formation d'auditeurs internes dont trois certifiés CIA. Ce qui constitue des atouts pour l'Audit Interne et des opportunités à exploiter pour le management de la compagnie.

La seule faiblesse que nous avons identifiée par rapport à ce point est l'absence de diversités de compétences, car l'équipe d'audit ne comporte aucun spécialiste de l'audit des systèmes d'informations ou de profil d'ingénieur. Alors que la CBG étant une entreprise industrielle, les risques techniques sont naturellement présents.

Si les Ressources de l'audit interne sont dans l'ensemble suffisantes, est ce qu'elles sont efficacement mises en œuvre ? C'est ce qu'on va voir avec l'analyse de sa technologie et des ses outils.

6.2.3. Analyse de la technologie et des outils

Les résultats des nos enquêtes nous ont permis de constater que le service ne dispose pas de logiciel d'audit interne malgré la taille et la vision affichée par le management de la compagnie celle de devenir à l'horizon 2014 l'entreprise leader de son secteur d'activité. Avec cette absence de solution informatique l'audit interne rate des opportunités (la célérité dans la conduite des missions, la mobilisation des outils informatiques pour faire des analyses poussées, automatiser la gestion des missions d'audit, etc.). Alors qu'aujourd'hui, le marché des solutions informatiques propose des logiciels de gestion d'audit dont la plupart contiennent des modèles de questionnaires et d'attestations ainsi qu'une technologie de work-flow pour la gestion des tâches liées à la gouvernance et au contrôle interne. Ils comportent aussi des outils d'analyse de données ainsi que des outils de suivi des contrôles continus qui peuvent faire accroître l'efficacité et l'efficience d'un service d'audit interne en favorisant l'utilisation optimale des ressources du service.

En conclusion, nous retenons que le DAI utilise des outils traditionnels de l'audit interne comme la grille de séparation des tâches, l'observation physique, les rapprochements, les sondages statistiques, les interviews et le questionnaire de contrôle interne. Mais le service ne dispose pas de logiciel d'audit interne qui automatise ces outils.

6.2.4. Analyse du programme de développement des RH

Aux termes de l'analyse du programme de développement des ressources Humaines on constate que l'Audit Interne a un programme annuel de formation. Mais sa mise en œuvre se heurte aux contraintes liées au temps, à la disponibilité de prestataires capables de l'exécuter au plan local. Jusqu'à présent le problème fondamental a été comment exécuter concomitamment le programme annuel de formation et plan d'audit annuel. Mais malgré ces difficultés l'actuel responsable de l'Audit Interne depuis son arrivée en Avril 2013, a développé des techniques d'investigation et de lutte contre la fraude et former les auditeurs internes à ces techniques. Ils (les auditeurs internes) participent aussi régulièrement aux sessions de formations sur le leadership, sur la rédaction de rapport, à des formations en Excel, etc.

6.2.5. Analyse du processus d'élaboration du plan d'audit annuel

Pour bâtir le plan d'audit, dans le cas où l'on ne dispose pas de cartographie des risques, il faut élaborer cette cartographie. Pour l'élaborer on découpe d'abord l'organisation en des « ensembles homogènes (processus, métier, ou fonctions). Ensuite, pour chaque ensemble

homogame faire la description (de ses objectifs poursuivis, moyens alloués, volumes traités, etc.), identifier et évaluer l'ensemble des risques bruts inhérents aux objectifs poursuivis. Dans la seconde étape, après avoir fait pour chacun des risques la cotation de sa probabilité d'occurrence et de son impact, déterminer sa criticité et de cette évaluation on obtient la cartographie des risques bruts pour l'ensemble de l'organisation. Le processus continue par l'identification et l'évaluation du contrôle interne existant. Ce qui aboutit sur l'évaluation des risques résiduels et la matrice des risques. La cartographie des risques ainsi établie sert de base pour l'élaboration du plan annuel d'audit et pour l'identification des besoins (ressources humaines, matérielles, financières, etc..) pour l'exécution de ce plan d'audit annuel. Mais à la CBG, cette démarche n'est pas entièrement respectée. Pendant notre étude, nous avons constaté que le processus se limite à l'identification des risques globaux de l'organisation. Ce qui n'est pas suffisant pour avoir un bon plan d'audit adapté aux enjeux. Le principal enjeu est d'identifier et d'apprécier raisonnablement l'ensemble des risques qui pèsent sur les objectifs de l'organisation. Le plan d'audit devrait être la résultante d'un processus formalisé d'identification, d'évaluation et de hiérarchisation des risques de la compagnie.

Après la planification, il faut mettre en œuvre le plan. Quelle est donc la qualité de collaboration de l'audit interne avec les autres fonctions de contrôle de la compagnie ?

6.2.6. Analyse du système de coordination des activités de l'audit interne avec d'autres fonctions d'assurance et de management des risques

D'après les résultats de nos enquêtes, la seule fonction d'assurance qui collabore un peu avec l'audit interne est celle du commissaire aux comptes. Alors que le département de management des risques, les commissaires aux comptes et les autres fonctions d'assurance devraient coordonner leur intervention avec l'audit interne afin d'éviter les dérangements des audités et la redondance des travaux. Concernant les travaux d'intérim, le fait que les commissaires aux comptes acceptent de confier une partie de leurs travaux à l'Audit Interne démontre de la vitalité de ce dernier. C'est la preuve de la confiance que ce dernier jouit auprès des commissaires aux comptes par rapport à la qualité de ses travaux. Le seul bémol à cela est que possibilité n'est pas donnée au directeur de l'audit interne, de porter une appréciation sur les travaux des auditeurs externes comme le recommandent les normes de l'IIA.

6.3. Evaluation de la communication de l'audit interne.

La communication est le moyen le plus sûr pour assurer la transparence dans les activités de l'audit interne. La communication de l'audit interne de la CBG est une communication multi-

directionnelle. C'est pourquoi notre évaluation s'est contentée d'analyser celle-ci afin de s'assurer qu'il existe une communication efficace en direction des différentes parties prenantes de l'audit (la Direction Générale, le Comité d'Audit, les responsables opérationnels et fonctionnels, le Conseil d'Administration, les clients de l'audit, les commissaires aux comptes, et le personnel de la compagnie de façon générale.). Aux termes de cette évaluation nous avons inventorié des éléments de forces suivants:

- la communication du plan annuel d'audit et des besoins de l'audit à la Direction Générale et au Comité d'Audit pour examen et approbation,
- la participation active de l'audit interne à la communication sur le respect du code d'éthique de conduite des affaires de la compagnie. Cela pour renforcer la gouvernance et l'éthique un des rôles de l'audit interne.
- La tenue des réunions hebdomadaires au sein du département pour faire la situation sur l'évolution des différentes missions en cours.
- La communication périodique au Comité d'Audit sur le degré de réalisation du plan annuel d'audit.
- La mise à profit des missions d'audit interne pour communiquer sur l'audit interne, ses projets.
- La charte d'audit est finalisée et est en instance d'approbation par le Directeur général et le comité d'audit.

En face de ces forces nous avons identifié une faiblesse :

- Le Responsable de l'Audit Interne ne participe pas aux réunions du Conseil d'Administration ce qui empêche la communication directe avec celui ci.

En définitive nous avons constaté l'existence à l'Audit Interne, d'un système de communication qui fonctionne bien.

6.4. Examen du système de pilotage de la performance

Pour veiller à ce que la stratégie mise en place produise les résultats souhaités, il est mis en œuvre à l'Audit Interne, un outil de supervision de son exécution et de son impact. A ce titre, il utilise un tableau de bord de gestion comportant des indicateurs qualitatifs et quantitatifs qui servent à évaluer la progression et la performance de chaque initiative comparativement aux attentes. Le processus d'évaluation s'appuie également sur les informations provenant des principales parties prenantes comme le Comité d'Audit qui, au cours de ses différentes missions d'évaluation fait des constats et des recommandations à l'Audit Interne. Le Responsable de l'Audit Interne fait une auto évaluation sur l'efficacité et l'efficience de son département.

Les résultats de cette évaluation sont ensuite remontés à la direction et au Comité d'Audit. De tous ce qui précède nous notons avec satisfaction que le système de pilotage de la performance permet d'assurer au service une gestion efficace. Même si malheureusement le système de tableau de bord qui constitue sa colonne vertébrale ne permet pas la production automatique des indicateurs par faute de progiciel de gestion d'audit interne.

6.5. Analyse de la démarche d'audit

À cette étape de notre étude, nous analyserons la méthodologie de conduite d'une mission d'audit au sein de la Compagnie des Bauxites de Guinée. Cette analyse se fera avec pour référentiel la méthodologie développée par l'IFACI. Bien sûr que nous savons qu'il pourrait exister d'autres méthodologies différentes de celle de l'IFACI et rappelons déjà que nous ne cherchons aucunement à avoir une démarche qui soit l'identique de celle de l'IFACI. Mais nous chercherons plutôt à analyser dans quelles mesures celle de l'audit interne de la CBG permet d'assurer la qualité de ses travaux. Déjà les normes n'imposent pas une méthodologie d'audit interne, mais exigent des auditeurs d'avoir une méthodologie rigoureuse capable de garantir la qualité de leurs travaux. Nous commencerons donc cette revue par celle de la phase de planification qui regroupe l'ensemble des travaux préliminaires à l'étape de vérification sur le terrain.

6.5.1. Analyse de la phase de planification

L'étape de la planification comme décrite au dernier chapitre se résume principalement à la lecture des anciens rapports d'audit interne, à la prise de connaissance des politiques, des procédures, et à la recherche d'information sur le domaine s'il est nouveau pour les auditeurs. Quant aux ordres de mission ils sont depuis quelques mois utilisés. Ce qui ne permet pas à l'auditeur interne d'appréhender tous les enjeux du domaine audité mais aussi ses objectifs et les risques associés. Cette absence de prise connaissance approfondie de l'activité auditée et de planification pourrait expliquer pourquoi les missions d'audit interne dure plus longtemps que prévu. Un parcours rapide des différentes étapes de la phase de planification permet de ressortir l'ensemble des forces et des faiblesses inhérentes à la démarche d'audit pratiquée.

En ce qui concerne l'ordre de mission avant, la validation du plan annuel d'audit tenait lieu d'ordre de mission pour l'ensemble des missions qui y sont programmées. Mais maintenant chaque mission comporte un ordre de mission. Certes la manière de procéder d'avant n'était pas contraire aux normes internationales d'audit. Mais, avec l'ordre de mission les auditeurs

se dotent d'un outil de communication qui leur permet de faire connaître aux audités (leurs clients) l'objet de la mission, son champ, ses objectifs généraux attendus, les points prioritaires, la date de début et la durée prévisionnelle de la mission, les commanditaires de la mission et les destinataires du rapport final de la mission. Ce qui permettra à ces derniers de faire connaître leurs positions et avis par rapport à une éventuelle réévaluation du champ de la mission, une révision de la période d'audit, ou de prendre en compte avant la réunion d'ouverture, les attentes d'un nouveau commanditaire. Exemple : la réduction des coûts pour le Directeur Général.

Quant au processus d'examen de l'activité et d'élaboration d'un tableau des risques, il se limite à la lecture : des rapports antérieurs, des politiques et procédures, et à quelques recherches sur le sujet sans toutefois les approfondir. Ce qui ne permet pas de recueillir : toutes les informations sur l'environnement du secteur (de la bauxite, des transports maritimes, et du transport ferroviaire) ou sur l'organisation de l'entité/fonction/processus auditée dans la compagnie. Nous le disons parce que les outils comme les volumes types de transaction, l'analyse économique et financière ou le SWOT qui auraient permis de recueillir ces informations sur l'environnement interne et externe de l'entité à auditer ne sont pas pour le moment utilisés.

En définitive il faut retenir que l'examen de l'activité ou sa prise de connaissance comporte certes des analyses documentaires et parfois quelques recherches, mais ces opérations restent insuffisants par rapport aux objectifs que doit atteindre le processus d'examen de l'activité et d'élaboration d'un tableau des risques.

En ce qui concerne le processus de lancement de la mission sur le site ou la réunion d'ouverture, toutes les missions démarrent maintenant par une réunion d'ouverture. La réunion respecte globalement les pratiques habituelles. C'est-à-dire qu'au cours de la réunion, le chef de mission, organisateur de la réunion :

- présente l'équipe d'audit aux responsables audités et se fait présenter les audités et leur staff ;
- présente le but et la politique du département de l'audit interne ;
- explique les raisons et les circonstances de la mission ;
- discute avec les audités du calendrier des entretiens ; et met avec les responsables des audités la logistique de la mission dans le cas où la mission se passe en dehors de Kamsar.

Au cours des cas pratiques auxquels nous avons participé, nous avons constaté que la démarche d'audit pratiquée ignore complètement : le tableau des risques, le tableau des forces et des faiblesses(TFfA), et le rapport d'orientation. Alors que logiquement après la réunion d'ouverture le chef de mission devrait repartir la démarche de discernement des risques à l'ensemble des membres de son équipe. Après quoi ils vont auprès des audités conduire des entretiens et collecter l'ensemble des informations et la documentation. Ils vont affiner l'analyse du tableau des risques pour identifier les forces et les faiblesses apparentes constitutives du tableau des forces et des faiblesses apparentes (TFfA). La validation du tableau des forces et faiblesses par le chef de mission devrait ouvrir directement sur l'élaboration du Rapport d'Orientation. Après quoi, les auditeurs élaborent leurs programmes de vérification et le budget temps de la mission. Le rapport d'orientation qui devrait être communiqué à toutes les parties n'est ni élaboré ni communiqué par les auditeurs internes.

6.5.2. Analyse de la phase de vérification

D'après nos observations la phase de réalisation ou de vérification est celle qui concentre l'essentiel des efforts des auditeurs pendant la mission. Ils demandent des documents aux audités, ils les analysent, notent leurs constats. Ce qui n'est pas mauvais mais elle comporte des insuffisances par rapport aux bonnes pratiques existantes en la matière. Nous avons constaté par exemple :

- L'absence des feuilles de couvertures.
- L'analyse des causes des constats n'est pas approfondie à travers une analyse causale adaptée.

Cette manière d'élaborer les constats de l'audit interne ne permet pas d'identifier les causes profondes du dysfonctionnement. Ces causes qui sont en réalité les faiblesses de contrôle interne, si elles ne sont clairement identifiées, la mission d'audit pourra difficilement atteindre son objectif. Cela veut dire, la correction du dysfonctionnement constaté, la permanence du contrôle (non réapparition du problème), et exhaustivité de la solution proposée (non limitée aux secteurs examinés), bref l'efficacité du système de contrôle interne et de management des risques.

Après avoir analysé les processus de planification et de vérification nous allons à présent entamer le dernier virage de notre analyse de la démarche de l'audit au sein de la Compagnie des Bauxites de Guinée. C'est celui de l'examen du processus de rédaction des conclusions.

6.5.3. Analyse de la phase de conclusion ou de la rédaction des conclusions

Comme décrit au dernier chapitre, à la fin des travaux sur le terrain, les auditeurs retournent au bureau pour commencer la rédaction du projet de rapport d'audit interne. Le processus comprend les étapes de : rédaction du projet de rapport, de communication, de proposition de plan d'action de mise en œuvre des recommandations et de correction & publication du rapport final.

Notre analyse du processus nous a permis d'identifier certaines forces comme la standardisation du format du rapport d'audit interne, l'implication du Responsable de l'audit, et la communication du projet de rapport aux responsables audités pour proposition de plan d'action. Ce qui permet aux audités de prendre connaissance des recommandations et en faire siennes de celles-ci et les mettre rapidement en œuvre. Nous avons également identifié des éléments de forces comme :

- ❖ Les réunions de validation pour la plupart des missions. Elles permettent de mettre à la connaissance en premier lieu les audités des constats et des recommandations de la mission. Cette approche permet de renforcer la transparence et de respecter ce principe qui voudrait que rien ne saurait être écrit dans le rapport d'audit interne, sans qu'il ne soit au préalable présenté et commenté aux audités. La tenue de la réunion permet non seulement la validation des constats, mais aussi la célérité de la réaction face aux constats et les risques qui leur sont liés et constitue une occasion d'insister sur les recommandations majeures et de faire l'impasse sur celles qui sont secondaires. La réunion permet aux auditeurs et aux audités d'avoir une connaissance commune des dysfonctionnements constatés.
- ❖ L'existence d'un comité de lecture des rapports : il est institué un comité de lecture des rapports produits par les différentes missions.

6.6. Examen du suivi du processus de suivi des recommandations.

Lors de notre stage nous avons constaté que la mise en œuvre des recommandations de l'Audit Interne et du Comité d'Audit fait l'objet d'une attention soutenue de la part des auditeurs internes. Cette opération occupe d'ailleurs une partie importante du temps de certains parmi eux. L'existence d'un tel processus est en lui seul une force majeure pour un service d'audit interne à plus forte raison l'abnégation et le sérieux qui accompagne ce processus. Toutefois notons que ce processus est presque entièrement exécuté par l'audit interne, c'est naturel car il constitue le prolongement de sa mission et renforce son autorité, c'est même

instructif et motivant pour les auditeurs. Mais il serait plus sage de le confier à la hiérarchie des audités. Cette façon de faire a l'avantage de :

- Reconnaître et de renforcer pédagogiquement la responsabilité de la hiérarchie ;
- Libérer l'audit d'une tâche assez prenante et de se consacrer à d'autres missions contenues dans le plan annuel de l'audit. Le rôle de l'audit interne dans ce cas se limitera à faire en sorte que la hiérarchie suive et pousse les améliorations et l'en tienne informé afin qu'il puisse réagir s'il le juge nécessaire.

L'analyse SWOT de l'audit interne

Voici présentée dans le tableau ci-dessous une synthèse de notre analyse au travers d'une liste non limitative des forces, et des faiblesses, mais aussi les opportunités et les menaces.

Figure 4 : analyse de l'environnement interne et externe de l'Audit Interne de la CBG

FORCES	FAIBLESSES
<ol style="list-style-type: none"> 1. L'existence d'un organigramme hiérarchique et fonctionnel à jour ; 2. L'existence d'une charte d'audit interne en cours d'approbation par le Directeur Général et le Comité d'Audit ; 3. L'existence d'un manuel d'audit interne 4. L'existence d'un plan d'audit annuel ; 5. La formalisation et la simplification des rapports d'audit interne 6. Le rattachement direct du Responsable de l'Audit Interne au Directeur Général de la compagnie. 7. Le plan d'audit interne sur plusieurs années. 8. Formalisation de la vision et de la mission de l'Audit Interne; 9. Implications très fortes auprès de la direction et des organes de gouvernance du Responsable de l'Audit Interne dans les questions de gouvernance et de lutte contre la fraude ; 10. Univers d'audit défini et validé, 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Déficiences de compétences – connaissances en matière d'audit des systèmes d'information. 2. absence de progiciel d'audit interne.

<p>11. Processus de planification axé sur les problématiques de gouvernance et de lutte contre la fraude, et sa validation par le management et le Comité d'Audit ;</p> <p>12. l'existence d'un Plan annuel de formation pour les auditeurs.</p> <p>13. Point de vue indépendant et objectif sur l'ensemble de l'organisation.</p> <p>14. pro activité du chef de l'audit dans la conduite des changements au sein de la compagnie.</p> <p>15. Processus formalisé de suivi de la mise en œuvre des recommandations.</p> <p>16. diversité de compétences des auditeurs (un spécialiste de la fraude, trois comptables, un gestionnaire de projet).</p> <p>17. Modèle de développement des auditeurs internes défini</p> <p>18. Participation du chef de l'audit à toutes les réunions du comité de direction qui discute des décisions stratégiques.</p> <p>19. Participation précoce à de nouvelles initiatives afin d'intégrer les contrôles (exemple. Projet ERP, 600 logements, etc.)</p> <p>20. Introduction des auto-évaluations des risques et des contrôles (Self Control Assessment)</p>	
<p>OPPORTUNITES</p>	<p>MENACES</p>
<p>1. faire de l'audit interne le service dont l'expertise est sollicitée par la direction générale, les autres directions pour la maîtrise de leurs activités</p> <p>2. Former les parties prenantes au rôle et aux capacités de l'audit interne.</p> <p>3. Collaborer avec le département de management</p>	<p>1. manque de formation spécialisée en audit dans les universités Guinéennes.</p> <p>2. diminution du cours de la bauxite sur le marché mondial pouvant se répercuter sur le budget de l'audit.</p>

des risques au cours de l'année et durant l'évaluation des risques.	3. limitation de budget de l'audit interne – une politique de réduction des coûts en vigueur au sein de la compagnie.
---	---

6.7. Conclusion sur le chapitre

Au terme de ce chapitre, nous avons identifié des forces de la fonction d'audit interne. Ces forces sont entre autres : le double rattachement de l'audit interne à la Direction Générale et au Comité d'Audit, trois auditeurs certifiés CIA sur un effectif total de sept(7) actuellement, l'autonomie financière du département et la disponibilité des ressources matérielles répondant aux besoins du service, l'implication de l'Audit Interne sur les questions liées à la gouvernance. Mais en face de ces forces nous avons également constaté des faiblesses et des dysfonctionnements comme : absence de progiciel d'audit interne, ou la démarche de conduite des missions qui n'est pas en ligne avec les bonnes pratiques développées par les organisations professionnelles comme l'IIA et l'IFACI.

Enfin nous retenons que l'Audit Interne de la CBG présente dans son ensemble des forces majeures avec certes des défis d'amélioration. Des améliorations qui commandent aux auditeurs de conduire à terme les différents projets en cours comme la diffusion de la charte d'audit interne, le projet d'intranet de l'audit interne, etc. C'est pourquoi dans le chapitre suivant nous ferons quelques recommandations aux responsables de la compagnie dans leur ensemble, et au Responsable de l'Audit Interne en particulier.

CHAPITRE 7 : LES RECOMMANDATIONS

Nos recommandations portent sur les résultats de nos analyses effectuées au chapitre précédent. Elles concernent principalement le plan stratégique, l'organisation, les outils, les ressources de l'audit interne, et la démarche de conduite des missions. Elles s'adresseront à la Direction Générale et aux principaux intervenants de l'audit interne et du contrôle interne (le département de l'audit interne, le Comité d'Audit, le service de management des risques).

7.1. Recommandations à l'endroit du Management de la Compagnie

Compte tenu des faiblesses et des opportunités d'améliorations signalées au chapitre précédent, nous suggérons à la Direction Générale les perspectives d'amélioration suivantes :

7.1.1. Par rapport à la place de l'Audit Interne dans la compagnie

Dans un souci de renforcer le rôle stratégique de l'Audit Interne dans l'architecture organisationnelle de la compagnie il serait intéressant de transformer celui-ci en une direction de l'audit interne. Comme c'est le cas dans beaucoup de sociétés de même taille que la Compagnie des Bauxites de Guinée.

7.1.2. Par rapport au service de management des risques

Afin de rendre plus viable le système de management des risques et de contrôle interne, il serait intéressant pour la direction de la compagnie de finaliser la mise en place du service de management des risques et le doter de personnel ayant la compétence. Ce personnel doit spécifiquement maîtriser les outils et les techniques de management des risques.

Pour lui permettre d'avoir une vue d'ensemble de l'organisation, de comprendre les objectifs stratégiques, les stratégies mises en œuvre et d'avoir l'indépendance nécessaire le service devrait idéalement relever du Conseil d'Administration ou de la direction. C'est à ce prix qu'il pourra penser, concevoir et mettre en place un système de management des risques, de contrôle interne et de gouvernance d'entreprise capable de raisonnablement maîtriser l'ensemble des risques de la compagnie. Mais en attendant la structuration complète du service, le personnel en place doit accélérer et finaliser la cartographie des risques. Il doit aussi communiquer l'ensemble de ses résultats à la Direction Générale, aux responsables opérationnels afin que chacun d'entre eux puisse s'approprier ses propres risques et mettre en place les contrôles nécessaires. Il devra aussi collaborer intensément avec l'Audit interne, les Commissaires aux Comptes (CAC) dans le processus de contrôle de la compagnie.

7.2. Recommandations à l'audit interne

En partant toujours des insuffisances signalées au chapitre dernier, nous suggérons à l'audit interne de mettre en œuvre les recommandations suivantes :

7.2.1. Par rapport au plan stratégique de l'Audit Interne

Afin de déterminer des objectifs généraux (mission, finalité, but) à atteindre pour les années à venir, ainsi que définir les politiques et les stratégies qui faciliteront l'acquisition, l'utilisation et l'affectation des ressources nécessaires à la réalisation desdits objectifs. Et de pouvoir prévoir les meilleures voies et moyens de réagir à l'évolution de l'environnement interne et externe du département de l'Audit interne, le Responsable de l'Audit Interne pourrait finaliser le plan stratégique en cours d'élaboration et qui porte sur une période de trois ans (2015- 2017). Nous recommandons que celui-ci soit annuellement glissant et assorti d'un balanced scorecard (tableau de bord équilibré) comprenant quatre axes principaux à savoir : l'axe client, l'axe processus internes, l'axe apprentissage et innovation, et l'axe financier. Une des démarches que le Responsable de l'Audit Interne pourrait adopter s'il le souhaite est la suivante :

Figure 5 : schéma de démarche de planification stratégique



Source : nous même

Il s'agira de façon plus détaillée :

1. de procéder à une prise de connaissance approfondie des objectifs de la compagnie et des secteurs d'activité stratégiques (Mine, Chemin de fer et Port) pour que l'audit interne puisse apporter de la valeur ajoutée, et contribuer à la réalisation des objectifs de la com-

pagnie. C'est dire que l'Audit Interne doit au préalable comprendre les objectifs et les stratégies de cette dernière ainsi qu'une connaissance approfondie des secteurs concernés (y compris des lois et réglementations en vigueur). De façon pratique le Responsable de l'Audit Interne pourrait revoir les plans stratégiques de l'organisation et s'entretenir avec les parties prenantes.

2. de prendre en compte le cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne (normes de l'IIA et le code d'éthique & de déontologie) comme l'une des contraintes pour la conception du plan stratégique.
3. de s'entretenir avec les principales parties prenantes (Conseil d'Administration, la Direction Générale, le Comité d'Audit, les commissaires aux comptes, les responsables opérationnels) afin de comprendre les attentes de chacun. Il serait intéressant que chacune des parties puisse faire connaître ses attentes par écrit.
4. d'actualiser et formaliser la vision et la mission de l'audit interne. Pour formaliser la vision il s'agira pour le responsable de l'audit de faire connaître la philosophie, les objectifs et les buts de l'audit interne. Une manière d'exprimer son ambition pour le futur. Quant à la mission, sa formalisation reviendrait à actualiser celle qui existe déjà.
5. d'identifier les facteurs clés de succès d'un service d'audit interne. Ces facteurs clés de succès sont liés au positionnement de l'audit interne, au processus de l'audit ou démarche de conduite d'une mission d'audit interne, et les facteurs touchant aux ressources humaines (les stratégies RH, sa qualité, etc.)
6. de faire l'analyse SWOT du département de l'audit interne. Pour cela le Responsable de l'Audit Interne pourra analyser les facteurs internes (forces et les faiblesses spécifiques à l'audit interne) et les facteurs externes (les opportunités et les menaces inhérentes à l'environnement externe au département de l'audit interne).
7. d'élaborer à partir de l'analyse FFOM, la ou les stratégie(s) du département de l'audit interne. Cette stratégie doit être formalisée dans le tableau de bord équilibré et assortie d'un plan d'action et des indicateurs de performance pour chacun des axes du tableau de bord ainsi élaboré. La carte stratégique ainsi obtenue pourra constituer un outil puissant à la disposition du Responsable de l'Audit Interne pour la planification, l'organisation, l'exécution, et le contrôle des activités de l'audit interne.

7.2.2. Par rapport à la charte d'audit interne

Il serait intéressant pour l'audit interne de largement diffuser et communiquer la charte d'audit interne une fois approuvée par le Directeur Général et le Comité d'Audit. Cette com-

munication permettrait de faire connaître à tout le monde à travers un document officiel : la mission, les pouvoirs, les responsabilités, le champ d'activité, la position de l'Audit Interne dans la compagnie. Mais aussi de définir la nature de la relation fonctionnelle entre le Responsable de l'Audit Interne et le Conseil, et formaliser, les modalités d'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions. Le Responsable de l'Audit Interne pourrait pour parvenir aux effets escomptés, concevoir et mettre en œuvre une stratégie et une politique de communication adaptée afin que la charte s'impose d'elle même.

7.2.3. Par rapport à l'évaluation externe de l'Audit Interne

Pour fournir la preuve que l'Audit Interne travaille de façon professionnelle et que son organisation et ses processus respectent les Normes internationales d'audit internes et le code d'éthique et de déontologie de l'audit interne. Le département de l'audit pourrait conformément à la norme 1312 procéder à l'issue de chaque cinq ans à une évaluation du service de l'audit interne par un organisme extérieur indépendant comme l'IIA. Les résultats de cette évaluation devant aboutir sur une certification doivent être communiqués à l'ensemble des parties prenantes de l'audit interne. Cette communication renforcera sans doute l'image de l'audit interne auprès des autres fonctions de la compagnie, des commissaires aux comptes, du conseil et de la direction. C'est l'occasion pour les auditeurs de montrer qu'ils s'appliquent les mêmes principes qu'ils recommandent aux autres (l'obligation de rendre compte)

7.2.4. Par rapport à la coordination des travaux

Le Responsable de l'Audit Interne en collaboration avec les CAC, le management des risques, le contrôle de gestion et le Comité d'Audit devraient définir ensemble un programme d'intervention qui optimiserait les interventions au niveau des services contrôlés. Cette collaboration pourrait permettre le partage d'informations et la coordination de leurs activités, de manière à assurer une couverture adéquate des travaux et à éviter dans toute la mesure du possible les redondances. Cette coordination des travaux dont la responsabilité relève du Responsable de l'Audit Interne devra comporter les modalités d'accès réciproque aux programmes et dossiers de travail et tenir compte des enjeux portant sur :

- la compréhension mutuelle des techniques, des méthodes et de la terminologie.
- la transmission des rapports d'audit externe aux auditeurs internes et réciproquement; cela, sous couvert de la confidentialité attachée aux deux fonctions (cf. norme 2440).
- l'établissement en commun du planning d'intervention afin de minimiser les dérangements causés par les audits.

- des réunions de travail périodiques une fois ou deux par an où chacun rend compte de ses investigations, de ses conclusions et où l'on est en mesure de comparer les appréciations portées par les différentes parties.

7.2.5. Par rapport à la démarche de conduite des missions

Afin de s'assurer que toutes les missions d'audit interne sont conduites conformément à une méthodologie efficace et efficiente, le service de l'audit interne pourrait s'il le juge opportun réviser la méthodologie d'audit interne. Cette démarche de conduite de mission d'audit interne, pour être efficace devra être rigoureuse, simple et adaptée aux réalités de la Compagnie des Bauxites de Guinée. La révision en cours de la démarche doit comporter pour chaque phase d'une mission les techniques, outils devant être utilisés, et les intervenants. La méthodologie développée par l'IFACI pourrait facilement être adaptée.

7.2.6. Par rapport au recrutement des auditeurs internes

Afin de disposer au moment opportun, de l'ensemble des compétences nécessaires pour conduire l'ensemble des missions prévues dans le plan annuel d'audit interne, l'Audit Interne pourrait opter pour une stratégie de recrutement. Celle-ci pour être efficace doit allier en même temps des recrutements à l'interne des jeunes talents ayant une connaissance approfondie des pratiques, des procédures, des règles de leurs domaines respectifs et des recrutements sur le marché de l'emploi des spécialistes de l'audit interne capables d'assurer l'encadrement, la formation voir le coaching des ceux qui sont recrutés à l'interne. Pour réussir, il s'agira tout simplement de savoir trouver la solution qui conviendrait à la situation de la Compagnie.

7.2.7. Par rapport à la gestion de la carrière des auditeurs internes

Pour rendre plus attractif le métier d'auditeur interne pour des jeunes talents plus intéressés par les possibilités en terme de formation et de développement de carrière, l'audit interne devra mettre en place des politiques attrayantes de gestion de carrière. Il s'agit de faire en sorte que l'audit interne devienne rapidement un centre de développement personnel et professionnel capable de booster la carrière professionnelle des jeunes cadres à haut potentiel. Pour cela il faudra respecter en terme de durée, les standards de trois (3) à cinq (5) ans maximum à l'audit interne avant d'évoluer vers des fonctions de directions comme celles de Risk Manager, de contrôleur de gestion, etc. Mais la mise en œuvre de cette recommandation nécessite au préalable qu'il y'ait au sein de la compagnie une politique de gestion axée sur le résultat

assortie d'indicateurs de performance pertinents sur la quelle s'allie la politique des ressources humaines de la compagnie.

7.2.8. Par rapport à l'exécution des programmes annuels de formation continue

Il serait intéressant l'audit interne d'explorer avec l'ensemble des services intervenant dans le processus (CDF, Finance, etc..) les mécanismes pouvant être mis en œuvre pour pouvoir conduire sans difficulté le programme de formation de l'audit interne. Cette collaboration pourrait permettre de limiter les difficultés (coût de formation, mise en œuvre du plan d'audit et le programme de formation) liées à la mise en œuvre du plan de formation annuel, l'audit interne.

7.2.9. Par rapport au suivi des recommandations de l'audit interne

Pour pouvoir dégager assez de ressources (temps, humaines, financières, etc.) pour l'exécution des missions contenues dans le plan d'audit annuel et les autres activités de l'audit interne, il serait préférable de confier le suivi de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne et du Comité d'Audit à la hiérarchie des audités. Il s'agira donc de limiter les interventions de l'audit dans ce processus à seulement s'assurer que les recommandations sont effectivement mises en œuvre par les audités. Pour cela le directeur de l'audit interne fera en sorte que la hiérarchie suive et pousse les améliorations, et l'en tienne informé afin qu'il puisse réagir s'il le juge nécessaire.

Conclusion sur la deuxième partie

Au terme de cette deuxième partie de notre étude, nous constatons que la pratique de l'audit interne à la compagnie des bauxites de guinée présente beaucoup de forces majeures. Mais aussi quelques faiblesses qu'il faudra rapidement corriger par la mise en œuvre des recommandations.

CONCLUSION GENERALE

L'audit interne est une nouvelle discipline dans les organisations mais il s'est vite imposé à l'instar du contrôle de gestion et l'informatique. Son succès est dû à l'image de rigueur qu'il véhicule, des risques qu'il parvient à identifier, des politiques et des plans qu'il accompagne, des économies qu'il permet de réaliser, de l'instabilité de l'environnement, de la complexité des paramètres de gestion et de contrôle qu'il permet de maîtriser. Ce qui fait de lui un outil incontournable à la disposition des managers pour la maîtrise raisonnable de leurs opérations. Mais sa performance dépend de sa position, de son organisation, des moyens matériels et financiers, de sa méthodologie et du soutien du management à l'égard de cette fonction stratégique dans les organisations d'aujourd'hui. Mais le plus important de tout, ce sont les hommes qui sont chargés de l'animation du système mis en place.

Sans avoir la prétention d'avoir fait une étude exhaustive du thème «la pratique de l'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée », nous avons en partant de l'objectif principal de notre étude tenté de cerner la philosophie de l'audit interne dans cette compagnie. Dans notre approche, nous avons essayé de comprendre avant tout les bonnes pratiques existantes en audit interne. C'est à cet impératif que répond notre revue de la littérature de la première partie. Les principaux constats à tirer de cette partie permettent de retenir que le succès de l'audit interne dépend avant tout de l'importance qu'accorde le management à cette fonction en lui assurant son indépendance à travers un rattachement hiérarchique adéquat. Mais aussi en lui octroyant des moyens (financiers, matériels, technologiques) suffisants. Sa réussite est aussi tributaire de la qualité des hommes de par leur professionnalisme, leur éthique, leur maîtrise de la méthodologie et des outils, de leur connaissance et leur respect des normes internationales de l'audit interne. Ce qui exige d'eux qu'ils maîtrisent parfaitement toutes les facettes des systèmes de contrôle interne, de management des risques et de gouvernement d'entreprise en sus des compétences spécifiques à l'audit. C'est donc conscient de tout cela que nous avons conçu notre méthodologie d'étude au tour de ces concepts afin de mieux cerner les différentes facettes de notre thème, objet de la seconde partie.

Dans la seconde partie de l'étude, nous avons tout d'abord décrit l'organisation de la Compagnie des Bauxites de Guinée dans sa globalité pour ensuite décrire les pratiques que sont celles de l'Audit Interne. Cette description a constitué notre description de l'existant et nous a permis pour la suite de présenter et d'analyser conformément à la revue de la littérature les résultats de notre étude. De ces résultats nous avons fait ressortir les forces et les faiblesses du système. Parfois même les opportunités et les menaces inhérentes à l'environnement de l'audit interne. De façon globale, nos constats révèlent des forces majeures du système. Ces

forces sont le rattachement de l'audit interne au Directeur Général, l'indépendance financière du département, l'existence de moyens matériels suffisants, l'implication forte de l'audit interne dans les questions de gouvernance et de lutte contre la fraude. C'est aussi la qualification des auditeurs (trois auditeurs sur sept sont certifiés CIA). La mise en place de politique de lutte contre la corruption, l'élaboration et la vulgarisation du code d'éthique et de conduite des affaires, etc. Mais de l'autre coté malgré les reformes en cours depuis près de deux ans il subsiste encore des faiblesses qu'il faudra rapidement corriger. Parmi lesquelles on peut citer l'absence de logiciel de gestion de l'audit interne.

Face à ces faiblesses nous avons proposé des solutions pour améliorer la pratique de l'audit interne de la Compagnie des Bauxites de Guinée.

Enfin, nous avons bon espoir qu'avec les reformes en cours à l'échelle de la compagnie et au niveau l'Audit Interne que l'on puisse rapidement atteindre les niveaux de performance des services d'audit interne des compagnies semblables à la CBG. Surtout quand on sait la vision de la CBG d'être l'entreprise leader du secteur de la bauxite à l'horizon 2014. Et que cela passe par l'amélioration de tous ses processus.

Signalons par ailleurs, que pour des raisons de confidentialité, et autres nous n'avons pas pu approfondir certaines analyses dans notre étude.

Pour finir nous disons qu'à travers cette étude nous avons acquis une connaissance approfondie de l'audit interne et les autres domaines de l'entreprise. Aussi pensons avoir comblé nos lacunes du début de l'étude, concernant le processus de pilotage d'un service d'audit interne. Cependant cette étude demeure une œuvre humaine, elle est donc sujette à des imperfections inhérentes à toute activité humaine. C'est pourquoi les réflexions doivent être approfondies pour améliorer la pratique de l'audit interne à la Compagnie des Bauxites de Guinée.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Questionnaire d'Entretien avec le Directeur Général ou son représentant

N°	questions	oui	non	commentaire
1	L'audit interne contribue-t-il à la création de la valeur ajoutée au sein de la CBG ?			
2	L'audit interne remplit-il convenablement les missions qui lui sont assignées ?			
3	L'audit interne vous apporte-t-il un éclairage sur les unités, fonctions ou thèmes de l'entreprise qui vous tiennent à cœur ?			
4	Les différents rapports produits par l'audit interne vous aident ils dans votre management au quotidien ?			
5	L'opinion émise dans les rapports d'audit interne prend-t-il en compte vos attentes ?			
6	Le budget accordé à l'Audit interne, correspond-t-il à la contribution à la valeur ajoutée de l'entreprise ?			
7	L'audit interne donne-t-il une assurance sur le processus de management des risques de l'entreprise ?			
8	L'audit interne donne-t-il une assurance sur le processus de gouvernance d'entreprise ?			
9	Selon vous le département de l'audit interne de la CBG est-il indépendant ?			
10	La qualité des rapports produits par l'audit interne est-elle satisfaisante ?			
11	Le plan d'audit interne vous est-il soumis au début de chaque année pour approbation ?			
12	Le plan d'audit est-il en harmonie avec votre appréciation des risques dans l'entreprise ?			

Annexe 2 : Questionnaire à remplir par les responsables de services

Ce questionnaire a pour objectif d'exprimer votre opinion sur la marche de la fonction d'audit interne au sein de la compagnie. En vous basant sur la dernière mission dans votre service, merci de répondre aux questions ci dessous.

N°	questions	oui	non	commentaire
	Connaissance de l'activité de l'audit interne			
1	Avez-vous connaissance du rôle et des activités de l'Audit Interne ?			
2	L'Audit Interne apporte t-il une valeur ajoutée à votre organisation ?			
3	Avez-vous pris connaissance de la charte d'audit interne de la CBG ?			
	Préparation de la mission			
4	Êtes-vous informés des missions d'audit vous concernant dans les délais ?			
5	Est-il programmé une réunion d'ouverture de la mission avant le déroulement de chaque mission ?			
6	Cette réunion est-elle programmée en tenant compte de votre disponibilité ?			
7	Cette réunion présente-t- elle les objectifs et les différentes étapes de la mission ?			
8	Le temps accordé à cette réunion est-il satisfaisant ?			
	Déroulement de la mission			
9	Les auditeurs internes ont-ils une connaissance technique suffisante des domaines audités ?			
10	La collaboration avec les auditeurs est satisfaisante ?			
11	Les auditeurs vous associent-ils à la définition du plan d'action de la mission ?			
12	Les auditeurs vous consultent-ils pour valider les preuves de leur audit ?			
13	La conduite des auditeurs pendant leur mission permet-il un climat d'échange constructif ?			

	Conclusions et rapport de la mission			
14	Est-il effectué à l'issue de chaque mission une réunion de clôture pour présenter les résultats de la mission ?			
15	Les auditeurs vous révèlent-ils les points forts relevés lors de l'audit de votre service ?			
16	Les auditeurs vous consultent-ils pour monter l'état des actions de progrès ?			
17	Les rapports d'audit sont-ils produits dans les délais ?			
18	La qualité des rapports est-elle satisfaisante			
19	Vos commentaires sont-ils fidèlement intégrés dans le rapport d'audit interne ?			
20	Les auditeurs restituent-ils en état et dans les délais vos documents utilisés dans le cadre de la mission d'audit ?			
21	Les missions vous ont-elles relevés des problèmes que vous ignoriez ?			

Annexe 3 : Guide d'entretien avec le Responsable de l'audit Interne

I- Positionnement

- 1- Quel est le rattachement hiérarchique de l'audit interne ?
- 2- Existe-t-il un rattachement fonctionnel au Comité d'Audit ?
- 3- Ce rattachement permet-il d'assurer l'indépendance de l'Audit Interne ?
- 4- Existe-t-il une charte d'Audit Interne ? est-elle approuvée ? si oui par qui ?

II- Gouvernement d'entreprise

- 5- L'Audit Interne contribue-t-il au processus de gouvernement d'entreprise ?
- 6- Quels sont ses domaines d'intervention ?
- 7- Quelle est la responsabilité de l'audit Interne dans le gouvernement d'entreprise de la Compagnie ?

III- Management des risques et contrôle interne

- 8- Quelle est la contribution de l'Audit Interne dans les processus de management des risques et de contrôle interne ?
- 9- L'Audit interne participe-t-il au côté du service de Management des risques à la conception de la cartographie des risques de l'entreprise ?
- 10- L'Audit interne a-t-il développé un programme d'auto-évaluation (control self assessment) au niveau des fonctions/processus/ de la compagnie ?

IV- Champs d'intervention de l'Audit Interne

- 11- Le service de l'Audit Interne dispose-t-il d'un plan d'audit annuel ou pluriannuel ? si oui comment il est établi ?
- 12- Le service de l'audit pratique-t-il l'audit d'efficacité/ d'efficience/ de management/ de stratégie ?
- 13- Le plan d'audit annuel/ pluriannuel comprend-t-il toutes les fonctions/processus/ entité de la compagnie ?
- 14- Existe-t-il des exclusions ? si oui lesquelles ?

V- Organisation du service de l'Audit Interne

- 15- Sous quelle forme est organisé le service de l'Audit Interne : centralisé ? décentralisé ? externalisé ?
- 16- Quel est l'effectif de l'Audit Interne ?
- 17- Combien d'années d'expériences en moyenne ?
- 18- Combien d'auditeurs sont certifiés CIA ?

19- Existe-t-il des auditeurs spécialisés pour des missions spécifiques comme par exemple l'audit des systèmes d'informations, audit fiscal et juridique ou l'audit social ?

VI- Methodes et outils de l'Audit Interne

20- Existe-t-il une démarche formalisée de conduite des missions d'audit interne ?

21- Quelles sont les principales phases de la démarche de conduite des missions d'audit interne utilisée ?

22- Comment se déroule chacune de ces phases ?

23- Quels sont les outils qui sont utilisés à chaque étape ?

VII- Pilotage de l'Audit Interne

24- Existe-t-il un programme annuel de formation professionnelle continue ? est-il mis en œuvre

25- L'Audit Interne dispose-t-il d'un programme d'évaluation de la satisfaction des audités ainsi que d'évaluation individuelle des auditeurs et de la mission dans sa globalité ?

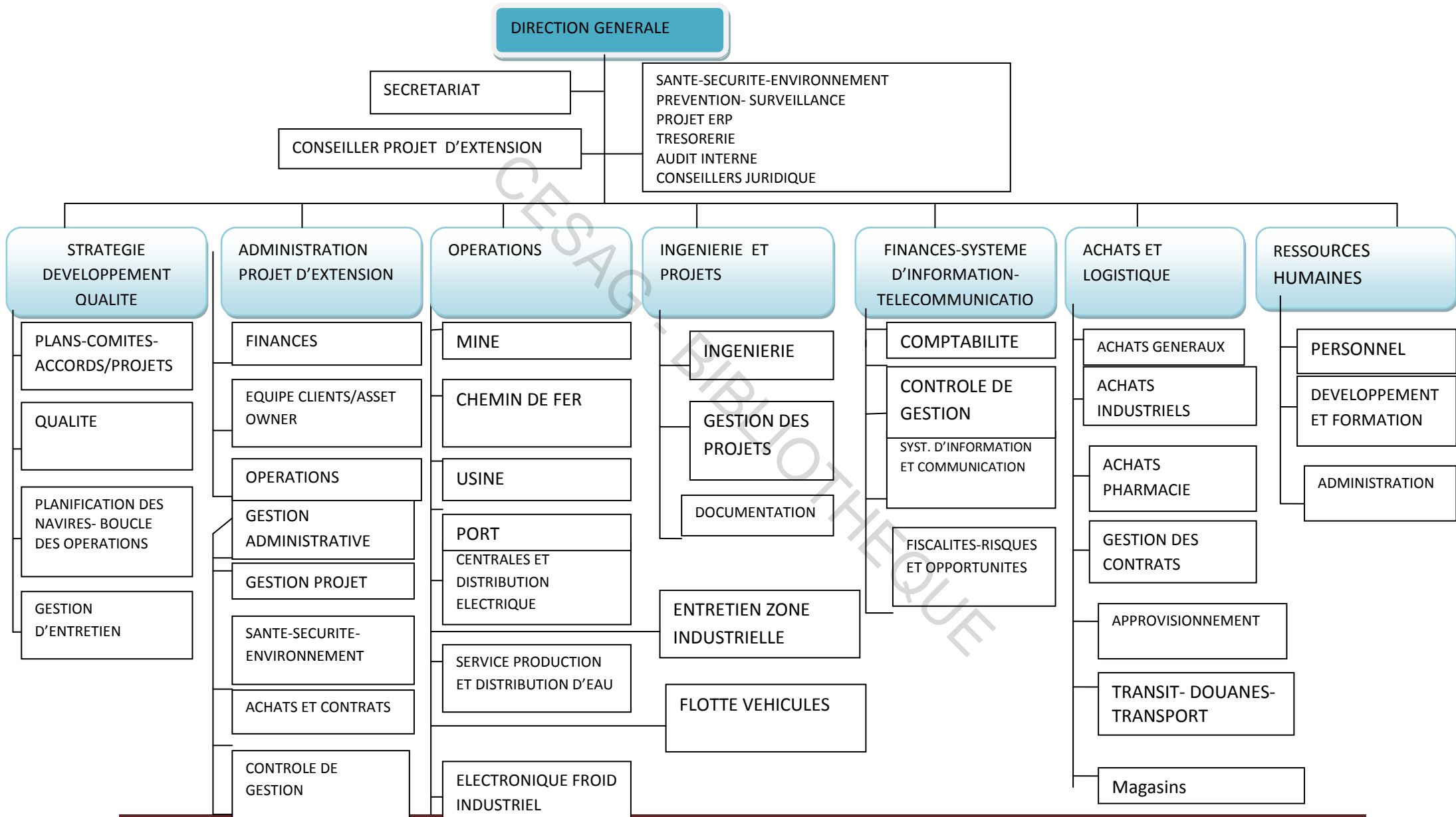
26- Le service de l'Audit Interne fait-t-il l'objet d'Audit Externe (audit de l'audit interne) de façon périodique ?

Annexe 4 : référentiel de COSO I



Annexe 5 : organigramme de la CBG au 27 septembre 2013

Pratique de l'audit interne dans une société minière : cas de la Compagnie des Bauxites de Guinée(CBG)



BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ouvrages

- 1 AMF(2007), *Le dispositif de contrôle interne : cadre de référence*, IFACI, France, 64 pages.
- 2 AMF(2010), *Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne : cadre de référence*, IFACI, France ,36 pages.
- 3 BARBIER Etienne (1999), *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit, L'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*, collection IFACI, Maxima Laurent du Mesnil Editeur, p. 126
- 4 Élisabeth Bertin(2007), *Audit interne Enjeux et pratiques à l'international*, Éditions d'organisations, paris, 320 pages.
- 5 GERBIER Alain (1996), *La charte d'audit interne, support d'une légitimité*, éditions d'organisations, Paris, 177 pages.
- 6 IFACI & Price water house Coopers (2005), *Le Management des risques de l'entreprise, COSO II Report*, , Editions d'Organisation, Paris, p.340
- 7 IFACI (2011), *Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne*, paris, 236 pages.
- 8 IFACI (2013), *Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques*, IFACI, 139 pages.
- 9 IFACI (2013), *COSO 2013 Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation* Pocket, paris 36 pages.
- 10 IFACI& IFA(2009), *Prise de position IFA/IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise*, 6 pages.
- 11 ISACA(2010), *Manuel de préparation du CISA 2011*, 500 pages.
- 12 LEMANT Olivier(1995), *conduite d'une mission d'audit interne*, Editions, Dunod, Paris, 281 pages.
- 13 PWC & IFACI (2013), *COSO 2013 une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation*, 35 pages.
- 14 PWC & IFACI(2005), *Le Management des risques de l'entreprise cadre de référence – techniques d'applications*, Editions d'organisations, Paris, 338 pages.
- 15 RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, éditions d'organisations, Paris, 480 pages.
- 16 RENARD Jacques(2003), *Audit interne Ce qui fait DEBAT*, éditions Maxima, Paris : France, 267 pages.
- 17 RENARD Jacques(2009) *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, Editions d'organisations, Paris, 469 pages.

- 18 RENARD Jacques(2012), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, éditions d'organisations, Paris, 469 pages.
- 19 Richard F. Chambers, Charles B. Eldridge et Paula Park (2010) *Une âme de leader "Les sept qualités personnelles qui maximisent l'impact des directeurs de l'audit interne les plus performants"*.14 pages
- 20 SAMBE Oumar & Ibra DIALLO(2008), *Le praticien comptable du Système comptable OHADA*, éditions juridiques & comptables, Paris, 1055 pages.
- 21 SCHICK Pierre (2007), *Mémento d'audit interne*, Editions Dunod, Paris 217 pages.
- 22 SCHICK Pierre, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE(2010), *Audit Interne et référentiels des risques*, éditions Dunod, Paris, 339 pages.
- 23 WEILL Michel(1999), *Audit Stratégique*, afnor, Paris, 248 pages

SOURCES INTERNET

- 24- Prise de position commune AMRAE | IFACI Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance
http://www.amrae.fr/sites/default/files/fichiers_upload/2013_CR_AMRAEIFACI_1709_0.pdf
- 25- COSO 2013 Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation
http://fichiers.ifaci.com/tmp_fichiers/AD_Pocket_Guide_Coso_Juillet2013_Draft3.pdf
- 26- Risk Manager Référentiel Métier
http://www.amrae.fr/sites/default/files/fichiers_upload/AMRAE%20Referentiel%20Metier%20Risk%20Manager_102013.pdf
- 27- Une âme de leader Les sept qualités personnelles qui maximisent l'impact des directeurs de l'audit interne les plus performants
https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/pact_of_partnership_coop_UAE_French.pdf