



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE,
COMPTABILITE, CONTROLE

Master Professionnel
en Comptabilité et Gestion
Financière

Promotion 7
(2012-2014)

Mémoire de fin d'étude

THEME

**Pratique de l'audit interne dans les
organisations au Sénégal**

Présenté par :

SANOUMoussa Abel

Dirigé par :

M. Moussa YAZI

Chef de Département BF CCA

Directeur de la Formation CESAG

Avril 2015

DEDICACE

Ce mémoire est dédié à notre défunt père SANOU Léandre ainsi qu'à notre mère SOMDA Odile.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Nous rendons grâce à Dieu, Lui qui est la source de toute bénédiction et qui a toujours conduit nos pas. A Lui soient l'honneur, la gloire et la puissance pour les siècles des siècles.

Nos remerciements s'adressent à tous ceux qui ont conjugué leurs efforts et/ou qui nous ont soutenu dans la conduite et l'aboutissement de cette étude :

- ❖ Professeur Boubacar BAIDAIRI, Directeur Général et, à travers lui, tout le corps professoral du CESAG pour la formation reçue.
- ❖ L'Office Allemand des Echanges Universitaires (DAAD), pour le grand soutien financier obtenu tout au long de ce cycle.
- ❖ Monsieur Moussa YAZI, Chef du Département BF-CCA, Directeur de la Formation, notre directeur de mémoire, pour son soutien multiforme, sa disponibilité, sa compréhension et ses conseils combien bénéfiques.
- ❖ Nos parents qui nous ont inculqué les valeurs nécessaires pour notre réussite afin qu'à chaque instant de notre vie, en associant savoir-faire et savoir-être, nous placions notre pierre dans la construction d'un monde meilleur.
- ❖ Nos amis Michel Waly FAYE et Nadia MOUSSA pour leurs amitiés et leurs soutiens.
- ❖ Nos promotionnaires pour leur collaboration et leur appui.

Puissent-ils voir en cette œuvre le fruit de leurs divers apports.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATION

AI : Audit Interne

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants

BAC : Baccalauréat

BF CCA : Banque, Finance, Comptabilité, Contrôle et Audit

BRVM : Bourse Régionale des Valeurs Mobilières

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CIA : Certified Internal Auditor

CISA : Certified Information System Auditor

COSO : Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DPAI : Diplôme Professionnel de l'Audit interne

ERM : Enterprise Risk Management

FAR : Feuille d'Analyse des Risques

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes

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

IIA : Institute of Internal Auditors

MPAs : Modalités Pratiques d'Application

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

SAI : Service d'Audit Interne

SOX : Sarbanes Oxley Act (Loi Sarbanes-Oxley)

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

LISTE DES FIGURES

Figure 1- Interdépendance audit interne et management des risques.....	42
Figure 2-Actionnariat-rattachement hiérarchique	79
Figure 3-Secteurs d'activités-rattachement hiérarchique	80
Figure 4-Actionnariat et moyens techniques.....	82
Figure 5-Secteur d'activité-moyens techniques	83
Figure 6-Actionnariat-élaboration plan d'audit.....	84
Figure 7-Actionnariat-préparation de la mission	86
Figure 8-Actionnariat-réalisation de la mission	87
Figure 9-Actionnariat-conclusion de la mission	87
Figure 10-Actionnariat –suivi des recommandations.....	88
Figure 11-Moyens techniques et planification	89
Figure 12-Age et management de l'audit interne.....	93
Figure 13-Moyens-management audit interne	94
Figure 14-Existence comité d'audit-management audit interne.....	95
Figure 15-Evaluation-appartenance (notes allant de 1 à 5).....	96
Figure 16-Moyens-Evaluation (notes allant de 1 à 5).....	97
Figure 17-Planification-évaluation (notes allant de 1 à 5)	98
Figure 18-Préparation-évaluation (notes allant de 1 à 5)	98
Figure 19-Réalisation-évaluation (notes allant de 1 à 5).....	99
Figure 20-Conclusion et évaluation (notes allant de 1 à 5).....	100
Figure 21-Suivi des recommandations –évaluation (notes allant de 1 à 5).....	100

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1-Composantes des variables	46
Tableau 2 -Composition de l'échantillon	57
Tableau 3-Ages des organisations.....	58
Tableau 4-Secteur d'activité.....	58
Tableau 5-Actionnariat.....	59
Tableau 6-Tranche d'âge des fonctions d'audit interne	60
Tableau 7-Initiateur à l'origine de la création du SAI	61
Tableau 8-Raisons de la création de la fonction d'audit interne	61
Tableau 9-Niveau de rattachement hiérarchique.....	62
Tableau 10-Documents disposés	63
Tableau 11-Réalisation des missions	64
Tableau 12-Principales missions assignées à la fonction d'audit interne	65
Tableau 13-Elaboration des types de plans de mission.....	66
Tableau 14-Eléments pris en compte dans l'élaboration du plan d'audit	66
Tableau 15-Contraintes liées à l'élaboration du plan d'audit.....	67
Tableau 16-Préparation d'une mission d'audit	68
Tableau 17-Travaux sur le terrain	68
Tableau 18-Conclusion d'une mission d'audit interne	69
Tableau 19-Communication des rapports d'audit	69
Tableau 20-Suivi des recommandations	70
Tableau 21-Utilisation de l'informatique	70
Tableau 22-Formation des auditeurs	71
Tableau 23-Documents élaborés à l'interne ou à l'externe.....	72
Tableau 24-Moyens.....	73
Tableau 25-Fonctionnement du SAI	74
Tableau 26-Audit interne et management des risques.....	75
Tableau 27-Sujets abordés	76
Tableau 28-Moyens techniques-autres phases de la mission.....	90

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1-Questionnaire sur la pratique de l'audit interne au Sénégal.....	106
Annexe 2-Auto-évaluation SAI.....	124
Annexe 3-Mise en relation conduite des missions et contraintes.....	126

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATION.....	iii
LISTE DES FIGURES	iv
LISTE DES TABLEAUX.....	v
LISTE DES ANNEXES	vi
TABLE DES MATIERES	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
CADRE THEORIQUE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE	7
Chapitre 1- Cadre de la pratique professionnelle de l'audit interne.....	9
1.1 Définition et missions de l'audit interne.....	9
1.1.1 Définition de l'audit interne	9
1.1.2 Missions de l'audit interne	10
1.1.3.1 Mission d'assurance	10
1.1.3.2 Mission de conseil	11
1.2 Code de déontologie	11
1.2.1 Intégrité.....	12
1.2.2 Objectivité	12
1.2.3 Confidentialité	13
1.2.4 Compétence	13
1.3 Normes de l'audit interne.....	14
1.3.1 Les normes de qualification.....	15
1.3.1.1 Les normes 1000 : mission, pouvoirs et responsabilité.....	15
1.3.1.2 Les normes 1100 : indépendance et objectivité.....	16
1.3.1.3 Les normes 1200 : compétence et conscience professionnelle.....	16
1.3.1.4 Les normes 1300 : programme d'assurance et d'amélioration de la qualité	17
1.3.2 Les normes de fonctionnement.....	17
1.3.2.1 Les normes 2000 : gestion de l'audit interne.....	17
1.3.2.2 Les normes 2100 : nature du travail	18
1.3.2.3 Les normes 2200 : planification des missions	18
1.3.2.4 Les normes 2300 : accomplissement des missions.....	19

1.3.2.5	Les normes 2400 : communication des résultats	19
1.3.2.6	Les normes 2500 : surveillance des actions de progrès	19
1.3.2.7	Les normes 2600 : communication relative à l'acceptation des risques.....	20
Chapitre 2-	Organisation de l'audit interne	21
2.1	Rattachement de l'audit interne	21
2.1.1	Rattachement hiérarchique à la direction générale.....	21
2.1.2	Rattachement à une direction opérationnelle.....	22
2.1.3	Rattachement fonctionnel au comité d'audit	22
2.2	Organisation interne du service d'audit interne	23
2.2.1	Organisation spécialisée de la fonction d'audit interne.....	23
2.2.2	Organisation décentralisée ou centralisée de la fonction d'audit interne	23
2.3	Les moyens de l'audit interne	24
2.3.1	La charte d'audit	24
2.3.2	Le manuel d'audit	24
2.3.3	La cartographie des risques	25
2.3.4	Le plan d'audit.....	26
2.3.5	Le manuel de procédures	26
2.3.6	Le dossier d'audit	26
2.3.7	Les papiers ou feuilles de travail	27
2.3.8	Autres moyens	27
2.3.8.1	Les moyens matériels et logiciels	27
2.3.8.2	Les moyens financiers	28
Chapitre 3-	Management de l'audit interne.....	29
3.1	Conduite des missions d'audit interne	29
3.1.1	La phase planification de la mission.....	29
3.1.1.1	Les objectifs de la mission.....	29
3.1.1.2	Champ de la mission.....	30
3.1.1.3	Les ressources affectées à la mission	30
3.1.1.4	Le programme de travail de la mission	30
3.1.2	La phase étude ou préparation	31
3.1.2.1	L'ordre de mission.....	31
3.1.2.2	La prise de connaissance de l'entité et du sujet.....	32
3.1.2.3	La décomposition en objets auditables	32

3.1.2.4	Elaboration du référentiel d'audit.....	32
3.1.2.5	Le rapport d'orientation.....	33
3.1.3	La phase de vérification ou de réalisation	33
3.1.3.1	La réunion d'ouverture	33
3.1.3.2	Le travail sur le terrain.....	34
3.1.4	La phase de conclusion.....	34
3.1.4.1	Le projet de rapport	35
3.1.4.2	La réunion de clôture.....	35
3.1.4.3	Le rapport d'audit interne	36
3.1.5	Le suivi des recommandations	36
3.2	Gestion administrative	37
3.2.1	L'assurance qualité	37
3.2.1.1	L'évaluation interne.....	38
3.2.1.2	L'évaluation externe	39
3.2.2	La formation	39
3.3	Autres relations de l'audit interne.....	40
3.3.1	Audit interne et management des risques	40
3.3.1.1	Aperçu du management des risques	40
3.3.1.2	Rôle de l'audit interne dans le management des risques	41
3.3.2	Audit interne et gouvernement d'entreprise.....	43
3.3.2.1	Aperçu du gouvernement d'entreprise	43
3.3.2.2	Audit interne et gouvernement d'entreprise	44
Chapitre 4-Méthodologie de recherche		45
4.1	Le modèle d'analyse	45
4.1.1	La pratique professionnelle de l'audit interne	47
4.1.2	Caractéristiques de l'organisation	48
4.1.3	Le cadre de référence de la pratique professionnelle de l'audit interne	48
4.1.4	Le management des risques.....	49
4.1.5	Le gouvernement d'entreprise	49
4.1.6	Les contraintes liées à la pratique de l'audit interne.....	49
4.2	La collecte et l'analyse des données	50
4.2.1	Elaboration d'un référentiel.....	50
4.2.2	Elaboration du questionnaire	50

4.2.3	Echantillonnage	51
4.2.4	Administration du questionnaire, collecte et analyse des données.....	52
CADRE PRATIQUE DE LA PRATIQUE DE L' AUDIT INTERNE AU SENEGAL		55
Chapitre 5- Présentation de l'échantillon de l'étude		57
5.1	Ages et formes juridiques	57
5.2	Secteur d'activité.....	58
5.3	Structure de l'actionnariat.....	59
Chapitre 6-Présentation des résultats		60
6.1	Information générale sur l'audit interne	60
6.1.1	Ages des fonctions d'audit interne	60
6.1.2	Initiateurs	61
6.1.3	Raisons de la création de la fonction d'audit interne.....	61
6.2	Pratique de l'audit interne	62
6.2.1	Niveau de rattachement hiérarchique et effectif.....	62
6.2.2	Documents de base	62
6.2.3	Cadre déontologique.....	63
6.2.4	Réalisation des missions.....	63
6.2.5	Principales missions assignées à la fonction d'audit interne.....	64
6.2.6	Planification.....	66
6.2.7	Autres phases de la conduite des missions d'audit interne.....	67
6.2.7.1	Phase de préparation.....	67
6.2.7.2	Travaux sur le terrain.....	68
6.2.7.3	Conclusion d'une mission d'audit interne.....	69
6.2.7.4	Suivi des recommandations	70
6.2.8	Utilisation de l'informatique	70
6.3	Management du service d'audit interne	71
6.3.1	Formation des auditeurs.....	71
6.3.2	Elaboration des documents de base de l'AI.....	72
6.3.3	Contribution de l'audit interne dans la promotion de l'éthique.....	72
6.3.4	Moyens et budget.....	72
6.3.5	Fonctionnement des fonctions d'audit interne.....	73
6.4	Audit interne, management des risques, gouvernement d'entreprise	74
6.4.1	Audit interne et management des risques	75

6.4.2	Audit interne et gouvernement d'entreprise	76
6.5	Assurance qualité	77
Chapitre 7- Analyse des résultats		78
7.1	Organisation de la fonction d'audit interne.....	78
7.1.1	Rattachement hiérarchique	78
7.1.1.1	Actionnariat et rattachement hiérarchique.....	79
7.1.1.2	Secteur d'activité et rattachement hiérarchique.....	80
7.1.2	Organisation interne de la fonction	80
7.2	Moyens techniques.....	81
7.2.1	Actionnariat-moyens techniques	81
7.2.2	Secteurs d'activités-moyens techniques	83
7.3	Conduite des missions.....	84
7.3.1	Actionnariat-conduite des missions.....	84
7.3.2	Moyens techniques et conduite des missions	89
7.3.3	Conduite des missions et contraintes	91
7.4	Management de la fonction d'audit interne	92
7.5	Evaluation de la fonction d'audit interne.....	96
7.5.1	Evaluation et appartenance	96
7.5.2	Moyens techniques et évaluation.....	97
7.5.3	Planification et évaluation	98
7.5.4	Préparation et évaluation	98
7.5.5	Réalisation-évaluation	99
7.5.6	Conclusion-évaluation	100
7.5.7	Suivi des recommandations –évaluation	100
CONCLUSION GENERALE		103
ANNEXES		107
BIBLIOGRAPHIE		127

INTRODUCTION GENERALE

Le contexte économique des années 2000 a été marqué par l'avènement des crises économiques et financières qui ont fragilisé les différentes économies qui sont devenues de plus en plus vulnérables. Le scandale ENRON en 2001 aux Etats Unis et celui de Worldcom en 2002 suivi de l'affaire Vivendi en France, ont laissé des séquelles laissant apparaître les insuffisances des systèmes économiques et financiers mis en place.

Du côté des entreprises africaines, le constat est encore plus alarmant et alertant. En effet ces dernières années ont été marquées par des difficultés financières, des malversations financières, des fraudes et autres phénomènes qui ont entraîné la faillite de bon nombre d'entreprises (Air Afrique, Air Sénégal International, certaines entreprises nationales dans les Etats de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine). Cela témoigne de la fragilité des systèmes de maîtrise des risques mis en place dans les organisations.

Au regard de l'ampleur de ces situations, des interventions diverses ont été jugées nécessaires pour mieux orienter et cadrer l'activité des organisations surtout dans un environnement en perpétuelle mutation. Il s'agit notamment :

- ❖ du renforcement des lois (Sarbanes-Oxley Act aux Etats Unis et Traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) conférant ainsi une autorité et une responsabilisation accrue aux services chargés des contrôles (service d'audit, commissaires aux comptes, organes de surveillance etc.) ;
- ❖ des directives émanant des organes de contrôles des activités boursières (bourses de Londres, de Paris, de Montréal) et bancaires (Securities and Exchanges Commission aux Etats Unis, les accords de Bâle etc) ;
- ❖ de l'avènement des bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise tendant à réduire l'asymétrie d'information entre les parties prenantes ;
- ❖ des rapports produits par des associations professionnelles comme l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) et l'Insitute of Internal Auditors (IIA).

Ces différentes interventions ont pour fondement commun la remise en cause et le renforcement du dispositif de contrôle interne mis en œuvre dans les organisations. Le contrôle interne est défini par le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway

Commission¹ (COSO) comme « est un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs, et qui est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité ».

Le dispositif de contrôle interne ne saurait être efficace que s'il est soumis à un contrôle régulier et permanent. A l'externe ce contrôle est assuré par le commissaire aux comptes qui reçoit du conseil d'administration le mandat pour l'exercice de sa mission. A l'intérieur de l'organisation il revient à la fonction d'audit interne de veiller à l'intégrité du dispositif de contrôle interne afin d'offrir une assurance raisonnable sur la maîtrise des opérations.

Cependant, cette fonction d'audit interne ne procure pas toujours les résultats escomptés en matière de fiabilité du contrôle interne. En effet, les organisations défailtantes disposaient de service d'audit interne dont les performances étaient remises en cause. Dès lors, le renforcement du rôle des services d'audit interne s'impose. Pour ce faire, les organisations professionnelles d'audit prennent des positions sur les problèmes posés par cette fonction combien importante dans la réalisation de l'objet social des organisations.

Si sur le plan international, des actions sont entreprises pour redynamiser l'audit interne, notre environnement reste encore en marge dans ces actions de redynamisation. Bon nombre d'entreprises évoluent sans un service d'audit interne. Même s'ils existent, les services d'audit interne n'ont pas la place qui doit leur être dévolue. Plusieurs raisons peuvent être à l'origine de cette inexistence des services d'audit interne ou de leur passivité :

- ❖ la perception souvent négative des fonctions de contrôles ;
- ❖ l'indépendance encore théorique des auditeurs internes ;
- ❖ les missions et les objectifs limités assignés à la fonction ;
- ❖ la culture de contrôle des dirigeants, défavorable à l'exercice de la profession ;
- ❖ les connaissances limitées des auditeurs eux-mêmes, souvent formés sur le tas ;
- ❖ etc.

Les conséquences de l'inexistence de service d'audit ou de leur passivité sont diverses et pourraient s'amplifier si aucune mesure n'est prise. Au nombre de ces conséquences, nous pouvons énumérer :

¹ Cette définition a été donnée par le COSO (2013 : 32) qui est une mise à jour du COSO 1992. Cette mise à jour a été commanditée et pilotée par le Conseil d'Administration du COSO qui a engagé le cabinet PwC pour sa réalisation avec l'appui d'un comité « Advisory Council ». Cette mise à jour a remplacé le COSO 1992 depuis le 15 décembre 2014.

- ❖ l'accroissement du niveau des risques ;
- ❖ l'effritement des contremesures ;
- ❖ les dysfonctionnements dans la gestion ;
- ❖ les malversations, fraudes et détournements ;
- ❖ la non-conformité aux textes et règlements en vigueur ;
- ❖ la non atteinte des objectifs compte tenu de la non maîtrise des opérations ;
- ❖ les faillites et leurs effets collatéraux ;
- ❖ etc.

Au vu de ces conséquences et dans une optique de redynamisation des fonctions d'audit interne, plusieurs solutions peuvent être envisagées :

- ❖ développer des programmes de formation visant à renforcer les capacités des auditeurs internes ;
- ❖ sensibiliser et former les dirigeants aux nouvelles exigences en matière de gouvernement d'entreprise ;
- ❖ documenter la pratique de l'audit interne afin de cibler les axes prioritaires d'intervention.

La dernière solution semble être la plus appropriée dans notre contexte. En effet, préalable aux deux premières, la documentation de la pratique de l'audit interne permet de décrire cette pratique dans notre environnement, de dégager les points devant faire l'objet d'amélioration comparativement aux bonnes pratiques élaborées par les organes de normalisation et les organisations professionnelles.

De cette piste, nous pouvons dégager une question fondamentale de recherche : « Dans quelle mesure la pratique de l'audit interne dans les organisations sénégalaises est-elle en adéquation avec les bonnes pratiques en la matière » ?

Il s'agira plus précisément de se poser les questions suivantes :

- ❖ quelles sont les raisons sous-jacentes à la création des services d'audit interne?
- ❖ comment ces derniers sont-ils organisés ?
- ❖ comment fonctionnent-ils ?
- ❖ sont-ils en phase avec les normes en vigueur ?
- ❖ les bonnes pratiques y sont –elles appliquées ?
- ❖ quelles sont leurs principales contraintes?

La présente étude vise à apporter des réponses à ces différentes questions par l'étude du thème : « la pratique de l'audit interne dans les organisations au Sénégal ».

L'objectif principal est de documenter la pratique de l'audit interne au Sénégal à travers un questionnaire et d'en dégager les principales tendances aux fins de comparaison avec les normes, les principes de la profession et les bonnes pratiques en la matière.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- ❖ élaborer un référentiel de la pratique de l'audit interne ;
- ❖ décrire et analyser la pratique de l'audit interne dans les entreprises sénégalaises ;
- ❖ établir des comparaisons entre cette pratique et le référentiel élaboré ;
- ❖ dégager des tendances générales de la pratique de l'audit interne dans les entreprises sénégalaises.

Cette étude permettra aux services d'audit interne :

- ❖ d'avoir une vue d'ensemble de la pratique d'audit ;
- ❖ de comparer ainsi la leur aux tendances générales qui seront dégagées ;
- ❖ de déduire des axes d'amélioration ;
- ❖ de s'adapter aux évolutions de l'audit interne.

Pour notre part, elle nous permettra :

- ❖ de nous familiariser avec les services d'audit interne et les auditeurs internes ;
- ❖ de nous familiariser avec les normes d'audit interne en vigueur et les bonnes pratiques en la matière ;
- ❖ de nous approprier les outils modernes utilisés ;
- ❖ de contribuer à l'amélioration de la pratique de l'audit interne dans les organisations sénégalaises.

En outre, les résultats de cette étude pourront constituer une base pour de futures recherches sur des questions spécifiques.

L'étude s'articulera autour de deux grandes parties :

- ❖ la première partie sera consacrée au cadre théorique de l'audit interne qui nous conduira à nous pencher sur le cadre de la pratique professionnelle de l'audit interne

(chapitre 1), l'organisation (chapitre 2), et le fonctionnement de l'audit interne (chapitre 3). Elle débouchera sur la méthodologie de l'étude (chapitre 4) qui nous orientera dans la partie pratique ;

- ❖ la deuxième partie sera consacrée à la pratique de l'audit interne dans les organisations au Sénégal et consistera à faire une présentation de l'échantillon des organisations retenues aux fins de la présente étude (chapitre 5), une présentation des résultats (chapitre 6) et une analyse des résultats de l'étude clôturera cette présente étude (chapitre 7).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**CADRE THEORIQUE DE LA PRATIQUE
DE L'AUDIT INTERNE**

Dans le management des entreprises, la notion du risque a pris de l'ampleur avec l'avènement de la crise financière de 1929. La notion du risque avait peu d'intérêt pour les entreprises et se limitait de façon générale aux événements naturels. Les crises qui se sont succédées et qui ont conduit les entreprises en faillite ont imposé une autre appréhension du risque basée sur l'obstacle à l'atteinte des objectifs. Dès lors le risque est associé à la vie des entreprises et son étude intéresse les praticiens et les théoriciens. A cet effet, l'IFACI (1997 : 115) définit le risque comme étant « la probabilité qu'un événement ou une action puisse avoir des conséquences néfastes sur l'activité ».

L'omniprésence du risque dans la vie des entreprises nécessite la mise en place d'un système de management des risques qui aura pour but, d'une part, de réduire la probabilité d'occurrence et, d'autre part, de réduire l'impact de ces risques. Au nombre de ces dispositifs, le contrôle interne occupe une place prépondérante et contribue à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Pour obtenir les résultats escomptés, ce contrôle doit être évalué de façon périodique afin de déceler les défaillances et entreprendre les actions correctives. L'audit interne, par sa mission, se consacrera à cette activité d'évaluation contribuant ainsi au management des risques et à l'amélioration de la performance. Sa pratique dans les organisations revêt une importance capitale aux regards de sa contribution à la création de valeur ajoutée.

Afin d'assurer l'atteinte des objectifs fixés, la pratique de l'audit interne fait l'objet de normalisation par l'IIA. Pour l'IFACI (1997 : 7), cette normalisation n'a pas pour but de limiter la responsabilité de l'auditeur ni son indépendance. Elle a pour but de servir d'un cadre de référence lui permettant de mieux exercer son métier. Ce cadre de référence constitue pour les auditeurs une garantie minimale pour la qualité de leurs travaux.

Pour une meilleure appréhension de notre thème d'étude, nous consacrerons cette première partie à une revue de littérature sur la pratique de l'audit interne. L'audit interne étant une fonction normée, nous présenterons le cadre de sa pratique professionnelle (chapitre 1). Comme toute fonction au sein d'une entreprise, l'audit interne exige une organisation interne (chapitre 2) et un management adapté et particulier (chapitre 3). Au regard de ces aspects, nous élaborerons une méthodologie de recherche (chapitre 4) nous permettant de mener notre étude sur la pratique professionnelle de l'audit interne dans les organisations au Sénégal.

CHAPITRE 1- CADRE DE LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE

Les managers des entreprises petites ou grandes ont pour préoccupation principale la maîtrise des activités dont ils sont responsables. Pour ce faire, ils mettent en œuvre des systèmes de contrôle pour garantir la réalisation des objectifs qui leur sont confiés. Cette préoccupation de maîtrise des activités ne se limite pas seulement aux seuls managers mais touche également les dirigeants sociaux animés d'une volonté d'amélioration continue des performances. C'est dans ce cadre que l'audit interne trouve toute sa place.

Ce premier chapitre nous permettra de présenter le cadre de la pratique professionnelle de l'audit interne. Pour ce faire, il sera judicieux pour nous, pour une meilleure compréhension, de définir l'audit interne et de faire ressortir ces objectifs et ses missions. L'audit interne étant une activité normée, nous présenterons une synthèse des normes qui le régissent.

1.1 Définition et missions de l'audit interne

L'origine de l'audit est confondue à celle du contrôle interne et de la comptabilité. Apparu aux Etats Unis au lendemain de la crise financière de 1929 (RENARD, 2010 : 35), l'audit interne a subi une évolution de sa définition, de ses objectifs et de ses missions, dans le souci de toujours s'adapter aux évolutions de l'environnement.

1.1.2 Définition de l'audit interne

Le caractère universel de la pratique de l'audit interne corrobore toute son importance dans les structures soucieuses d'une amélioration continue de la performance. Pour mieux cerner, cette pratique, nous retenons la définition donnée par l'IIA et traduite par l'IFACI (2011 : 15) : « *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* ».

De la définition officielle donnée par l'IIA, on peut identifier les caractéristiques de l'audit interne :

- ❖ l'audit interne est une activité indépendante et objective : l'indépendance des auditeurs leur confère la capacité d'exercer leurs activités librement et en toute objectivité. Toutefois, l'indépendance nécessaire de l'audit interne a pour corollaire l'interdiction d'ingérence dans les activités opérationnelles de l'organisation (FARID, 2013 : 7) ;
- ❖ il est une fonction de discernement et d'évaluation : il est un catalyseur qui fait des recommandations basées sur l'évaluation des données et des processus opérationnels. RENARD (2010 : 74) vient confirmer cette fonction de l'audit interne en mettant en exergue le rôle de conseil qui élargit le champ d'application de l'audit interne à travers sa contribution au gouvernement d'entreprise ;
- ❖ il apporte à l'organisation une assurance raisonnable : selon l'IFACI (2011 :15), les organes de gouvernance (Conseil d'Administration, Comité d'Audit, Direction générale) attendent de l'audit interne une assurance et un regard perspicace sur l'efficacité et l'efficience des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne. Ainsi, l'audit interne donne l'assurance que ces processus aident l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques, opérationnels, financiers et règlementaires.

1.1.3 Missions de l'audit interne

Les missions assignées à l'audit interne peuvent être regroupées en deux catégories : les missions d'assurance et les missions de conseil. Ces deux missions sont énoncées dans la définition de l'audit interne : « ... donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer... ». (IFACI, 2011 : 15).

1.1.3.1 Mission d'assurance

La mission d'assurance porte substantiellement sur le degré de maîtrise des opérations. L'IFACI (2011 : 26) énonce que dans le cadre de missions d'assurance, l'auditeur interne doit procéder à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur une entité, une opération, une fonction, un processus, un système ou tout

autre sujet. A ce titre la mission d'assurance est orientée vers les activités opérationnelles de l'entreprise. Elle conduira l'auditeur à satisfaire aux attentes de conformité, de respect des lois et des règlements internes et externes (PLUZANSKI, 2013 : 25). Pour ce faire, l'auditeur devra comparer ce qui est à ce qui devrait être afin d'émettre une opinion motivée sur la bonne application des procédures et des réglementations. Selon RENARD (2010 : 131), la maîtrise des opérations passe par l'évaluation du contrôle interne et la formulation de recommandations d'amélioration. C'est dans le cadre des missions d'assurance que les auditeurs réalisent des audits de conformité et de régularité qui consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information sur la base d'un référentiel bien identifié.

1.1.3.2 Mission de conseil

Les missions de conseil, quant à elles, sont effectuées à la demande du client qui souhaite avoir l'avis de l'auditeur sur un point donné. Leur nature et leur champ sont convenus au préalable entre l'audit interne et le donneur d'ordre. Pour RENARD (2010 : 55), les missions de conseil ne doivent pas être confondues aux recommandations faites par l'audit interne sur la base des dysfonctionnements ou anomalies constatées lors des missions d'assurance. Elles sont des missions spécifiques à la demande du client et font l'objet d'accord écrit. 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 sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management (IFACI, 2011 : 19). Pour ce faire, une évaluation préalable du management des risques de l'organisation s'impose. Tout comme les missions d'assurance, les missions de conseil font partie des prérogatives des auditeurs internes

1.2 Code de déontologie

Approuvé en 2000 par le Conseil d'Administration de l'IIA, le code de déontologie a pour but de promouvoir une culture d'éthique dans la profession d'audit interne. L'IIA revient en 2009 dans Professional Practices Framework pour préciser, dans le cadre du code déontologie, les valeurs à respecter par les auditeurs dans l'accomplissement de leur activité. Ce code donne les principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne ainsi que des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Il est important de noter que le code de déontologie a un caractère

obligatoire pour les auditeurs internes et son non-respect entraîne des sanctions disciplinaires par les associations professionnelles (IFACI, 2011 : 18). Il faut entendre par auditeurs internes les membres de l'IIA, les titulaires de certifications professionnelles de l'IIA, ou les candidats à celles-ci, ainsi que les personnes proposant des services entrant dans le cadre de la définition de l'audit interne.

Les principaux fondamentaux énoncés attendus des auditeurs internes dans le respect du code de déontologie sont : l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence.

1.2.1 Intégrité

La confiance et la crédibilité accordées au jugement de l'auditeur interne trouvent leur source dans l'intégrité des auditeurs. L'observation des règles de la morale et des devoirs imposés par les lois ainsi que le sens aigu de l'honnêteté doivent faire partie de la personnalité de l'auditeur. Spencer (1997 : 124) pose ici le problème de mesure de l'intégrité de l'auditeur qu'il trouve partie intégrante de sa personnalité. Pour donner une réponse à ce problème d'évaluation de l'intégrité de l'auditeur, il propose un degré de raisonnement juridique dont le manquement pourra mettre en cause cette valeur morale. L'IFACI (2011 : 19) identifie à cet effet des comportements qui permettent d'évaluer l'intégrité des auditeurs internes. Ainsi ceux-ci :

- ❖ doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité ;
- ❖ doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession ;
- ❖ ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou leur organisation ;
- ❖ doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

1.2.2 Objectivité

L'opinion motivée de l'auditeur doit être faite en toute impartialité et sans influence d'autrui. De la collecte des données jusqu'à la communication des rapports sur une activité ou un processus, l'auditeur interne doit montrer le plus haut degré d'objectivité professionnelle dépourvue de tout intérêt personnel direct ou indirect. L'objectivité de l'auditeur peut s'apprécier à travers les comportements définis par l'IFACI (2011 : 20) :

- ❖ les auditeurs internes ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation ;
- ❖ ils ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel ;
- ❖ ils doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.

1.2.3 Confidentialité

Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent. Ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire. Cette dernière précision tient compte de la critique de SPENCER (1997 : 128) portant sur le conflit et l'impasse dans lesquels l'auditeur interne peut se trouver lorsqu'il se voit dans l'obligation, en vertu d'une disposition légale ou professionnelle de communiquer une information confidentielle à une autorité en dépit de l'interdiction de son entreprise.

La confidentialité exige des auditeurs :

- ❖ l'utilisation avec prudence et la protection des informations recueillies dans le cadre de leurs activités.
- ❖ la non-utilisation de ces informations pour en retirer un bénéfice personnel direct ou indirect, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation (IFACI, 2011 : 21).

1.2.4 Compétence

Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expérience requis pour la réalisation de leurs travaux. Les auditeurs internes :

- ❖ ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires ;

- ❖ doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne ;
- ❖ doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux (IFACI, 2011 : 22).

La compétence exige des auditeurs un niveau d'études suffisant pouvant leur permettre d'émettre des opinions objectives sur la base de ses investigations. Les résultats de l'enquête de l'IFACI (2012 : 7) en France montrent que 90% des répondants ont une formation initiale assez acceptable (BAC +5). En plus de la formation initiale et de l'accumulation de l'expérience professionnelle, les auditeurs internes doivent régulièrement suivre des formations pour une mise à jour continue compte tenu de l'évolution du métier et de la profession.

1.3 Normes de l'audit interne

L'audit interne est une profession normée. Selon SCHICK & al. (2010 : 28), le métier d'auditeur ne s'improvise pas et s'appuie sur des principes normatifs internationaux. En sus du code de déontologie, des normes ont été élaborées pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Elles en constituent des exigences minimales pour la pratique de l'audit interne. Selon l'IFACI (2011 : 25), les normes ont pour but :

- ❖ « de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- ❖ de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- ❖ d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- ❖ de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations ».

Elles sont subdivisées en normes de qualification de l'audit et des auditeurs (les séries 1000) et en normes de fonctionnement (les séries 2000). Elles sont le plus souvent complétées par des normes de mise en œuvre pour les missions d'assurance et celles de conseils. Les modalités pratiques d'application (MPAs) expliquent les normes et évoluent régulièrement afin de promouvoir les meilleures pratiques et tenir compte de l'actualité économique et réglementaire.

1.3.1 Les normes de qualification

Les normes de qualification définissent ce que sont l'audit interne et les auditeurs internes. Elles énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne (RENARD, 2010 :106).

1.3.1.1 Les normes 1000 : mission, pouvoirs et responsabilité

L'application de ces normes est rendue possible par la charte d'audit interne qui est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. A cet effet, GERBIER (1996 : 10) qualifie la charte d'audit interne de loi fondamentale de l'audit interne au sein d'une entreprise. A ce titre il la définit comme étant un texte solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise, qui fixe les droits et les devoirs du service. 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 Conseil², autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions, définit le champ des activités d'audit interne. Pour SPENCER (1997 : 120), SARDI (2002 : 83), et IFACI (2011 : 29), la charte doit contenir au moins :

- ❖ la définition de l'audit interne ;
- ❖ la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne ;
- ❖ la position de l'audit interne dans l'organisation ;
- ❖ le code de déontologie : la discipline, la conduite et la morale professionnelle ;
- ❖ les normes ;
- ❖ le manuel d'audit : la méthodologie de travail, les normes professionnelles, etc ;
- ❖ les rapports d'audit : plan d'audit, rapport d'audit ;
- ❖ les modalités de mise à jour ;

L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du Conseil après l'approbation de la Direction Générale. Elle doit faire l'objet d'une mise à jour régulière et portée à la connaissance des audités.

² Le terme Conseil fait référence à l'organe de gouvernance au sein de l'entreprise. Il peut s'agir, selon le cas, du Conseil d'administration (par le biais du comité d'audit), du Conseil de surveillance, ou de tout autre organe délibérant.

1.3.1.2 Les normes 1100 : indépendance et objectivité

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. L'appréciation de l'indépendance de l'AI peut être faite à travers son positionnement dans l'organisation. Pour atteindre cet objectif d'indépendance, l'AI doit relever d'un niveau suffisant au sein de l'entreprise et avoir des relations fonctionnelles directes et diverses avec le Conseil.

L'objectivité des auditeurs est définie par l'IFACI (2011 : 70) comme étant « *une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux menés sans compromis. L'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes* ». Cette objectivité est atteinte lorsqu'il y a un conflit d'intérêt personnel qui influence l'opinion de l'auditeur. A cet effet, BERCHE (2012 : 2) pense que l'équipe d'audit au cours de sa mission devra actionner son sens inné de l'objectivité, mû par un degré élevé de scepticisme professionnel, qu'elle définit comme étant la « *capacité de l'auditeur à évaluer avec un esprit critique les preuves qu'il collecte* ».

1.3.1.3 Les normes 1200 : compétence et conscience professionnelle

Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle. La compétence requiert de l'auditeur un background suffisant et des aptitudes techniques confirmées résultant de la capitalisation des expériences acquises. Aussi, l'accent est mis sur la capacité de l'auditeur à communiquer, à être proactif et son aptitude au leadership. La compétence des auditeurs peut être démontrée par l'obtention des certificats professionnels tels le Certified Internal Auditor (CIA) ou toute autre certification recommandée par l'IIA (Certified Financial Services Auditors, Certified Government Auditing Professional).

S'agissant de la conscience professionnelle, les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle fait appel au code de déontologie de l'audit interne. En matière de conscience professionnelle, BERCHE (2012 : 3) préfère le couple « *rigueur et bon sens* » sans pour autant remettre en cause les normes. Mais cette conscience professionnelle, cette rigueur et ce bon sens sont des éléments de la

personnalité de l'auditeur qui, selon BERCHE (2012 : 5) doivent être évalués réellement sur le terrain lors des missions d'audit.

1.3.1.4 Les normes 1300 : programme d'assurance et d'amélioration de la qualité

Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne (IFACI, 2012 : 6). L'assurance et l'amélioration de la qualité peuvent être appréciées à travers :

- ❖ des évaluations internes : il s'agit d'une part de la surveillance continue rendue possible par la supervision quotidiennes, les revues, des suivis et d'autre part par des évaluations périodiques qui peuvent être des auto-évaluations ou l'évaluation par les pairs.
- ❖ des évaluations externes : le service d'AI doit faire l'objet d'une évaluation au moins une fois tous les cinq ans par une structure indépendante et extérieure à l'organisation.

1.3.2 Les normes de fonctionnement

Les normes de fonctionnement indiquent « ce que font » les auditeurs internes (SCHICK & al., 2010 : 32). Elles décrivent les activités d'audit interne et définissent les critères de qualité.

1.3.2.1 Les normes 2000 : gestion de l'audit interne

« Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation » (IFACI, 2012 : 9). Cette gestion de l'audit interne doit permettre de répondre aux attentes des parties prenantes. VAURS (2013 : 3), sans sous-estimer les audités, les auditeurs externes et les autorités de supervision, pense que l'essentiel des parties prenantes sont la direction générale et le comité d'audit. Selon PLUZANSKI (2013 : 25), les attentes varient en fonction des parties prenantes. Ainsi pour le comité d'audit, les attentes se résument à la conformité aux textes et règlements internes et externes. Quant à la direction générale, les managers et les audités, ils attendent de l'audit interne une assurance sur la conformité et surtout des conseils sur le dispositif de contrôle interne.

Pour atteindre l'objectif de gestion efficace de l'activité d'audit interne, le responsable d'audit interne doit :

- ❖ établir un plan d'audit fondé sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation (norme 2010) ; ce plan est perçu par RENARD (2013 : 19) comme un contrat entre l'audit interne et les organes de direction. La mise en œuvre de cette norme se fait par l'élaboration d'un plan d'audit pluriannuel (3 ou 5 ans). Pour RENARD (2013 : 17), un tel plan permet de donner une vue d'ensemble de toutes les missions à accomplir. Toutefois, poursuit-il deux préalables sont exigés à l'élaboration du plan d'audit : la cartographie des risques et l'univers d'audit qui est la liste exhaustive de toutes les missions d'audit couvrant toutes les activités de l'organisation. Il prend en compte les besoins d'audit de la direction générale, du comité d'audit et même des responsables opérationnels. Ce plan doit définir les priorités en fonction des risques (ranking), définir le temps de travail de chaque mission et les budgets associés ;
- ❖ communiquer et faire examiner le plan d'audit par la direction générale et le Conseil en vue de son approbation (norme 2020); c'est la direction générale qui décide en fonction de son appétence pour le risque ;
- ❖ 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 (norme 2030) ;
- ❖ établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne (norme 2040) ;
- ❖ coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil (norme 2050) ;
- ❖ rendre compte périodiquement à la direction générale et au conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que du degré de réalisation du plan d'audit (norme 2060).

1.3.2.2 Les normes 2100 : nature du travail

L'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle, et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique. Ainsi existe –il un lien entre les fonctions d'audit interne et de management des risques.

1.3.2.3 Les normes 2200 : planification des missions

« Les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission,

ainsi que les ressources allouées » (IFACI, 2011 : 52). L'identification des risques liés à l'activité devant faire l'objet d'audit au cours d'une mission est le préalable nécessaire à la planification des missions. De l'identification et de l'évaluation de ces risques découleront les objectifs de la mission qui préciseront le champ d'intervention, la durée de la mission ainsi que les ressources. Enfin un programme de travail devra être élaboré et prenant en considération les paramètres susmentionnés.

1.3.2.4 Les normes 2300 : accomplissement des missions

Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission. Les informations recueillies par l'auditeur doivent être suffisantes, fiables, pertinentes et utiles pour la réalisation des objectifs de la mission. L'IFACI (2012 : 14) donne les caractéristiques de l'information que doit recueillir l'auditeur : factuelle, adéquate et probante, de sorte qu'une personne prudente et informée pourrait parvenir aux mêmes conclusions que l'auditeur. Une information fiable est une information concluante et facilement accessible par l'utilisation de techniques d'audit appropriées. Une information pertinente conforte les constatations et recommandations de l'audit, et répond aux objectifs de la mission. Une information utile aide l'organisation à atteindre ses objectifs. Une telle information doit permettre à l'auditeur d'analyser les situations auxquelles il est confronté afin d'émettre une opinion motivée. Pour mener à bien la mission, la norme exige du responsable de l'audit interne une supervision de la mission.

1.3.2.5 Les normes 2400 : communication des résultats

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de la mission. Les rapports produits par l'auditeur à la suite des missions d'audit et contenant ses opinions doivent faire l'objet d'une communication aux destinataires appropriés en l'occurrence l'audit, la direction générale et le comité d'audit. Cette communication qui revêt un caractère important doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile.

1.3.2.6 Les normes 2500 : surveillance des actions de progrès

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management. Les rapports d'audit produits à la suite des missions contiennent des recommandations ou des plans d'action qui

doivent être mis en œuvre une fois validés par la direction générale ou le comité d'audit. Cette mise en œuvre des recommandations doit faire l'objet d'un suivi par le responsable d'AI.

1.3.2.7 Les normes 2600 : communication relative à l'acceptation des risques

Lorsque le responsable de l'audit interne conclut que le management a accepté un niveau de risque qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec la direction générale. Si le responsable de l'audit interne estime que le problème n'a pas été résolu, il doit soumettre la question au Conseil.

Les normes ci-dessus exposées sont complétées par les normes de mise en œuvre et Modalités pratiques d'application (MPAs) que SHICK & al. (2010 : 32) traduisent par le : « comment les auditeurs appliquent les normes ». En effet, les normes exposent des généralités sur bon nombre d'aspects pour lesquelles les MPAs énoncent les modalités d'applications aidant ainsi les professionnels de l'audit interne à mieux appliquer ces normes.

Les prises de position des associations professionnelles d'audit interne telles que l'IIA servent de doctrine et aident les professionnels d'AI lorsque les normes gardent le silence sur des problèmes dont les solutions n'ont pas encore fait l'objet de normalisation.

Ce premier chapitre, qui introduit, l'audit interne, met l'accent sur les trois piliers clé de sa pratique dans les organisations. La définition de laquelle ont découlé les objectifs et les missions plante le décor du champ de l'audit interne. Comme pour tout corps de métier, les professionnels de l'audit interne sont astreints au strict respect d'un code de déontologie garant de la confiance placée en eux. Le caractère normé de l'audit interne lui permet de répondre aux attentes des parties prenantes.

Pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés, l'AI se doit d'être organisé et placé à un niveau hiérarchique suffisant. Ainsi, le service d'AI, à l'instar des autres services de l'entreprise, doit avoir une bonne structuration ainsi que des moyens nécessaires.

CHAPITRE 2- ORGANISATION DE L'AUDIT INTERNE

De par sa définition, l'audit interne est une activité indépendante ayant à ce titre les caractéristiques d'une fonction. Sa pratique au sein des organisations est assurée à travers la mise en place d'un service, d'un département ou d'une direction d'audit interne. Comme tout service, l'audit interne a une organisation fonctionnelle et dispose de moyens pour accomplir ses missions. Ce chapitre nous aidera à mieux appréhender l'organisation d'un service d'audit interne en tant que fonction ainsi que les moyens mis à sa disposition.

Dans une première section, nous étudierons les différentes possibilités de rattachement hiérarchique de l'audit interne ; dans une seconde section, nous nous intéresserons à l'organisation interne d'un service d'audit interne ; enfin, dans une troisième section, nous présenterons les moyens dont dispose le service d'audit interne pour atteindre ses objectifs.

2.1 Rattachement de l'audit interne

Le rattachement hiérarchique de l'audit interne est prévu par la norme 1110 et la modalité pratique d'application 1110-1 (IFACI, 2011 : 32) : le niveau hiérarchique de l'audit interne au sein de l'organisation doit être suffisant pour lui permettre d'exercer ses responsabilités. La norme ne précise pas exactement ce qu'est un niveau hiérarchique suffisant. L'IFACI (2011 : 32) recommande le rattachement de l'audit interne au moins à la direction générale ou un double rattachement (au comité d'audit et à la direction générale). En la matière plusieurs pratiques peuvent être observées :

- ❖ le rattachement hiérarchique à la direction générale ;
- ❖ le rattachement à une direction opérationnelle ;
- ❖ le rattachement fonctionnel au comité d'audit.

2.1.1 Rattachement hiérarchique à la direction générale

Le rattachement de l'AI à la direction générale est un rattachement plus hiérarchique ou administratif. Selon BERTIN (2007 : 33) « *l'intérêt d'un tel rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information, diffusée de l'audit interne vers la direction générale, et dans la réactivité dans les prises de décision* ». Ce positionnement met en exergue le rôle de

conseil de l'AI vis-à-vis du management. Un tel rattachement permet d'éviter toute pression, censure ou simple atténuation en faveur de tel ou tel acteur de l'entreprise. Cependant, il sous-entend que le service d'audit interne est le gendarme de la direction. Cette perception occulte le rôle véritable de l'AI dans le processus de management des risques, de production et d'élaboration de l'information financière et non financière (BERTIN, 2007 : 33). Le rapport de l'IIA (2013 : 4) montre que 43% des participants à l'enquête sont rattachés hiérarchiquement à la direction générale.

2.1.2 Rattachement à une direction opérationnelle

Ce rattachement consiste à placer le service d'AI sous l'autorité d'une direction opérationnelle, le plus souvent à la direction financière. Ce rattachement réduit de façon significative l'indépendance de l'audit interne. Si ce rattachement a l'avantage de permettre un meilleur suivi du service d'AI, il peut nuire à son efficacité car rattaché à une fonction qui peut faire l'objet d'audit. Dans ce cas de figure, les rapports d'audit pourront être influencés par la direction financière (BERTIN, 2007 : 34).

Avec l'application de la norme 1110, le rattachement de l'audit connaît une évolution assez significative. Initialement rattaché à la direction financière, le service d'audit interne connaît une ascension de son positionnement dans les organigrammes des entreprises. Selon RENARD (2010 : 19), cette évolution confirme le rôle important donné à l'AI par le management et les actionnaires même si les nouvelles réglementations comme la Sarbane Oxley Act et la loi sur la sécurité financière y ont contribué significativement.

2.1.3 Rattachement fonctionnel au comité d'audit

Dans ce lien fonctionnel, l'audit interne rend compte directement au comité d'audit ou au conseil d'administration. Pour BERTIN (2007 : 33), un rattachement au conseil d'administration permettrait justement de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre les dirigeants et les représentants des actionnaires (le conseil d'administration). Ce rattachement fonctionnel qui semble priver la direction d'un outil de management, met à la disposition du conseil d'administration un outil d'identification et d'évaluation des risques. Cette relation fonctionnelle consistera, entre autres, pour le comité d'audit à approuver la charte d'audit interne, l'évaluation des risques, le plan d'audit ainsi que toute évaluation

relative à la performance du responsable d'AI, sa nomination (IFACI, 2011 : 82). Selon le rapport de l'IIA (2013 : 4), 66% des responsables d'audit interne des organisations participantes à l'enquête sont fonctionnellement rattachés au conseil d'administration ou à son comité d'audit. Ce niveau de rattachement ne porte pas atteinte au dialogue entre la direction générale et les échelons hiérarchiques, il n'affecte pas non plus le champ d'application de l'audit interne (BERTIN, 2007 : 33).

2.2 Organisation interne du service d'audit interne

Pour accomplir les missions qui lui sont dévolues, la fonction d'audit interne se doit d'avoir une bonne organisation interne. L'organisation retenue dans ce cadre dépend en partie de la stratégie retenue par l'entreprise ou le groupe. En la matière, deux principaux types d'organisations sont généralement appliqués : organisation spécialisée et l'organisation centralisée ou décentralisée.

2.2.1 Organisation spécialisée de la fonction d'audit interne

C'est l'organisation privilégiée pour les entreprises dans lesquels l'activité d'audit interne est organisée par une direction centrale. Dans ce type d'organisation l'accent est mis sur les métiers ou domaines de compétences distinctives des auditeurs qui sont regroupés selon leurs domaines de compétence.

2.2.2 Organisation décentralisée ou centralisée de la fonction d'audit interne

Dans l'organisation décentralisée, chaque filiale est dotée d'un service d'audit interne qui dépend fonctionnellement de la direction d'audit interne centrale mais est rattaché hiérarchiquement à la direction générale de la filiale. Le service d'audit interne décentralisé a pour objectif la réalisation des missions d'audits opérationnels (audit de conformité, de régularité, d'efficacité des procédures mises en place). Il peut aussi faire recours à la direction d'audit interne centrale pour un appui technique pour certaines missions spécifiques (Bertin 2007 : 31).

Dans une organisation centralisée, la direction d'audit interne est unique et est située en général au siège. Les filiales ne disposent pas de service d'audit interne et il appartient aux

auditeurs du siège de réaliser les missions dans le groupe. A l'occasion de chaque mission, on compose l'équipe en fonction des disponibilités et des capacités de chacun compte tenu des objectifs à atteindre.

Ces deux structures sont généralement appliquées par les grands groupes internationaux qui ont différentes filiales installées dans différents espaces géographique. Pour les organisations de taille moyenne, l'organisation du service d'audit interne est assez simpliste. Dans ce cadre, le service d'audit interne peut être assuré par une seule personne (structure élémentaire) ou par un groupe de personnes (structure simple).

2.3 Les moyens de l'audit interne

Un rattachement hiérarchique suffisant et une bonne organisation interne permettent à l'audit interne d'accomplir ses missions d'assurance et de conseil. En plus de la structure organisationnelle, les auditeurs internes disposent de moyens pour la pratique de leur métier. Il s'agit notamment de la charte d'audit interne, du manuel d'audit, de la cartographie des risques, du plan d'audit, du manuel de procédures, du dossier d'audit, des papiers de travail.

2.3.1 La charte d'audit

La charte d'audit interne est rendue obligatoire par la norme 1000 selon laquelle la mission, les pouvoirs et les responsabilités doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, être cohérents avec la définition de l'audit interne, le code de déontologie, ainsi qu'avec les normes (IFACI, 2011 : 29). Ce document, qui a un caractère solennel et formel, est assimilable au « contrat » entre l'audit interne et les plus hautes autorités de l'entreprise. A ce titre il définit les droits et les devoirs du service d'audit interne (GERBIER, 1996 : 10).

2.3.2 Le manuel d'audit

Selon la norme 2040, le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures qui fournissent un cadre à l'activité d'audit interne (IFACI, 2011 :47). C'est un document à usage interne au sein d'une structure d'audit interne et mis à la disposition des auditeurs. KMPG Maroc (2007 : 13) définit le manuel d'audit interne comme : « *un outil méthodologique permettant à l'auditeur interne d'apporter une assurance raisonnable quant à la conformité des pratiques et actes de gestion courante par rapports aux référentiels de procédures, de*

normes et de réglementation en vigueur ». SPENCER (2000 : 340), pour sa part, le définit comme un processus qui accumule et diffuse tous les documents, les conseils, les directives et les instructions émises par la direction d'audit et qui affecte la façon dont la fonction devrait être appliquée.

Selon RENARD (2010 : 418), ce document reflète l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne. Il représente la « bible » du service et doit remplir trois objectifs principaux :

- ❖ « définir le cadre de travail » : il s'agit de définir l'organigramme du service, son rattachement, l'analyse des différents postes prévus.
- ❖ « aider à la formation de l'auditeur débutant » : un exemplaire du manuel d'audit est remis au l'auditeur débutant afin qu'il s'imprègne des pratiques, des procédures, du fonctionnement du service et des spécificités d'audit et puisse s'y conformer.
- ❖ « servir de référentiel » : il fait un rappel des normes d'audit ou un renvoi aux documents dans lesquels elles peuvent être consultées.

Pour MATERS & al. (2006 : 116) : « les manuels doivent décrire les modes opératoires et préciser les personnes qui doivent effectuer les contrôles au premier degré, la périodicité de ces contrôles ainsi que leur nature (contrôle exhaustif, par sondage, etc.).

2.3.3 La cartographie des risques

La gestion des risques est une préoccupation majeure des organisations de nos jours. L'audit interne y participe activement. La gestion des risques passe par leur identification, leur évaluation et leur hiérarchisation. La cartographie des risques vient en réponse à cette préoccupation. C'est un document permettant de recenser les principaux risques d'une organisation et de les présenter synthétiquement sous forme hiérarchisée pour assurer une démarche globale de gestion des risques. MADERS & MASSELIN (2006 : 52) assimilent la cartographie des risques à une boussole pour la direction et les responsables sur tout le processus concerné du fait qu'elle constitue un guide de planification pour les auditeurs. En l'absence de risk manager (qui doit mettre à la disposition de l'AI ce document), les auditeurs doivent élaborer cette cartographie selon différentes méthodes. La cartographie des risques doit être mise à jour constamment compte tenu de l'évolution rapide des risques dans les organisations.

2.3.4 Le plan d'audit

Le plan d'audit est imposé par la norme 2010 : « *Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation* » (IFACI, 2011 : 45). Selon VAURS (2000 : 42), le plan d'audit est un document élaboré par le service d'audit interne et approuvé par la direction générale qui indique, selon un calendrier prévisionnel de réalisation, la liste des missions à effectuer. Il est élaboré à partir d'une cartographie des risques et permet de définir de façon efficace la stratégie d'audit. Pour RENARD (2010 : 400), le plan d'audit doit satisfaire trois exigences : l'exhaustivité, l'étalement des missions sur plusieurs années (3 à 5 années) ainsi que l'analyse des risques et une structure prédéterminée. La composition du plan d'audit dépend des besoins du management quant à la maîtrise des risques.

2.3.5 Le manuel de procédures

Le manuel de procédure est exigé par la norme de 2040 relative aux règles et procédures. Le service d'audit interne doit avoir ses propres procédures et règles de fonctionnement qui doivent prendre en compte la préparation, la réalisation et la finalisation des missions. Même l'organisation et la tenue des réunions doivent faire l'objet de procédure. La responsabilité de la rédaction et du respect de ces procédures incombe au responsable de l'Audit.

2.3.6 Le dossier d'audit

Pour LEMANT (1995 :160), le but du dossier d'audit est de recenser, de rassembler et de retrouver les informations produites au cours de la mission. C'est une compilation de documents de natures différentes relative à une mission d'audit. Pour RENARD (2010 : 420), le dossier d'audit constitue la « mémoire » de l'entreprise et répond à trois exigences :

- ❖ « exigence de preuve » : il permet de constituer les éléments probants vis-à-vis des audits et des destinataires des rapports d'audit. A ce titre sa tenue est un impératif absolu ;
- ❖ « exigence d'efficacité » : il constitue une référence et une base de départ pour les missions d'audits récurrents et épargne les auditeurs des recherches de certaines informations ;

- ❖ « exigence de formation » : lorsqu'il est bien constitué, il constitue un bon instrument de formation pour l'auditeur. Il y trouve les questions que ses prédécesseurs se sont posées, les moyens utilisés pour y répondre et les conclusions qu'ils en ont tirées. À ce titre, le dossier d'audit bien conçu et bien documenté est comme une illustration pratique du « guide d'audit ».

2.3.7 Les papiers ou feuilles de travail

Le papier de travail est l'outil principal de travail de l'auditeur ; c'est un support obligatoire sur lequel tous les constats doivent être écrits lors des investigations. Il doit être référencé et comporter un minimum de renseignement (le nom de la société auditée, le nom du service audité, le nom de l'auditeur, la date). Pour ce faire, les papiers pré-imprimés sont élaborés à cet effet. Aussi, « les feuilles de travail révèlent : les problèmes rencontrés, les décisions que l'on a prises par rapport à ces problèmes, les preuves justificatives de l'opinion émise. Elles révèlent le niveau de qualité de l'audit. Aussi ces papiers de travail doivent être clairs, concis, complets, propres, documentés et référencés » (GRAND, 2006 : 52). Avec la dématérialisation progressive des outils de travail, ces différents outils font l'objet de numérisation et conservés soigneusement.

2.3.8 Autres moyens

Les moyens techniques ne suffisent pas pour l'accomplissement des missions d'audit. En plus de ces moyens spécifiques à l'audit interne, les auditeurs ont nécessairement besoin d'autres moyens tels que les moyens matériels et logiciels et les moyens financiers.

2.3.8.1 Les moyens matériels et logiciels

L'utilisation de l'informatique est devenue une nécessité pour l'auditeur moderne qui utilise cet instrument technologique aux fins de sa mission. RENARD (2010 : 428) identifie quatre usages :

- ❖ l'assistance à la méthodologie : élaboration et suivi de la méthodologie ;
- ❖ la gestion du service d'audit : outils de mesure de l'efficacité des missions d'audit, base de données répertoriant les constats et recommandations, contrôle budgétaire du service, etc. ;

- ❖ l'utilisation des logiciels d'audit : logiciel de suivi du temps des auditeurs, traitement de texte, tableurs, etc. ;
- ❖ le courrier électronique : utilisation des réseaux d'entreprises, de l'internet pour la transmission des fichiers, des courriers, etc.

2.3.8.2 *Les moyens financiers*

Comme toute fonction, l'audit interne a besoin de ressources financières pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés. En fonction du plan d'audit élaboré, le budget du service d'audit interne peut être déterminé. Les éléments de ce budget sont entre autres les rémunérations des auditeurs, les charges de formation professionnelle, les éventuels frais de déplacement, les frais et fournitures d'imprimés (documents normalisés), les frais divers d'achat d'ouvrages ou d'abonnements, les des dépenses d'investissement : achat de matériels informatiques et de logiciels. L'IFACI (2013 : 12) montrait, dans son rapport mondial de 2013 que les budgets alloués aux responsables d'audit interne connaissent en 2013 une augmentation qui constitue pour Paul SOBEL³ une révélation de l'effort de rattraper le retard dans la compréhension et le traitement des risques par les organisations.

L'audit interne, fonction indépendante d'évaluation, ne peut accomplir ses missions de conseil et d'assurance que si certaines conditions sont réunies. Il s'agit notamment d'un rattachement hiérarchique suffisant (au moins à la direction générale), d'une bonne organisation interne du service et enfin des ressources nécessaires. Conscient de cela, l'IIA, à travers les normes, a rendu obligatoires ces conditions de base pour une bonne pratique de l'audit interne dans les organisations.

Il appartient à chaque entité, en fonction de sa stratégie, d'allouer les moyens nécessaires au service d'audit interne, et de lui assurer le positionnement qui lui permet d'exercer en toute indépendance ses activités.

³ Vice-Président du Conseil de l'IIA et Responsable d'audit interne de Georgia Pacific Corporation USA

CHAPITRE 3-MANAGEMENT DE L'AUDIT INTERNE

Une bonne organisation et un bon management nécessitent une bonne position fonctionnelle de l'audit interne au sein de l'organisation. Après avoir passé en revue l'organisation de l'audit interne, il convient de s'appesantir sur son management. Cette gestion du service d'audit interne concerne essentiellement la conduite des missions qui constitue le cœur du métier des auditeurs, mais aussi les aspects administratifs.

Dans ce chapitre nous présenterons la méthodologie de conduite des missions d'audit avant d'aborder la gestion administrative du service d'audit interne.

3.1 Conduite des missions d'audit interne

RENARD (2010 : 209) définit la mission d'audit interne comme étant un travail temporaire accompli par l'auditeur interne pour le compte de la direction générale. Une mission d'audit interne, poursuit-il, peut être appréciée selon son champ d'application et sa durée. L'objet d'une mission d'audit interne est l'étude au sens large de la maîtrise des risques d'une activité, d'un processus ou d'une entité (SCHICK, 2007 : 63). Pour atteindre cet objectif, les missions d'audit doivent être bien conduites selon une démarche méthodique et systématique composée de cinq phases fondamentales : la phase planification, la phase étude ou préparation, la phase vérification ou réalisation et la phase de conclusion et la phase suivi des recommandations.

3.1.1 La phase planification de la mission

La norme 2200 (IFACI, 2011 : 52) impose aux auditeurs internes la conception et la documentation d'un plan pour chaque mission. Ce plan de mission doit préciser les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources allouées.

3.1.1.1 *Les objectifs de la mission*

La définition des objectifs de la mission est subordonnée à une évaluation préalable des risques liés à l'activité à auditer. Selon RENARD (2010 : 117), il s'agit là de faire une « micro-évaluation » des risques par opposition à la « macro-évaluation » (cartographie des risques) qui a été faite lors de l'élaboration du plan d'audit.

La MPA 2210-1 (IFACI, 2011 : 192) précise que, pour les missions déjà planifiées dans le plan d'audit, les objectifs découlent des objectifs élaborés dans ce cadre (objectifs généraux) sur la base de la cartographie des risques établie à cet effet. Les objectifs des missions pouvant être considérés comme des objectifs spécifiques. En ce qui concerne les missions non planifiées, les objectifs sont établis avant le début de la mission en fonction de la problématique spécifique ayant motivé la mission.

3.1.1.2 *Champ de la mission*

Selon la norme 2220, le champ découle des objectifs de la mission et doit les couvrir. Il peut concerner les systèmes, les documents, les personnes, les biens, les processus etc. Il doit être clairement identifié et porté à la connaissance des auditeurs.

3.1.1.3 *Les ressources affectées à la mission*

Les objectifs et le champ de la mission étant bien définis, il convient pour l'auditeur interne de déterminer les moyens nécessaires à l'atteinte des objectifs. A cet effet, la norme 2230 dispose que les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées et suffisantes pour atteindre les objectifs de la mission. Ils s'appuient sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles.

La définition des ressources dépend du nombre d'auditeurs internes et le niveau d'expérience de l'équipe d'audit, des connaissances, du savoir-faire et autres compétences des auditeurs internes pour leur affectation à chaque mission d'audit, de la disponibilité de ressources externes dans les cas où des connaissances ou des compétences supplémentaires sont requises, des besoins de formation des auditeurs internes pour chaque mission (MPA 2230-1).

3.1.1.4 *Le programme de travail de la mission*

La dernière étape de la phase de planification de la mission est l'élaboration et la documentation du programme de travail de la mission (norme 2240, IFACI, 2011 : 195). Selon SCHICK (2010 : 117), le programme de travail « *est un document interne au service d'audit interne, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs* ». Il contient donc la répartition des différentes tâches à accomplir par les auditeurs ainsi que les délais d'exécution, les investigations à mener, et les procédures à rechercher. Il est élaboré sur

la base des objectifs de la mission et des ressources affectées. Pour RENARD (2010 : 252-254), ce document poursuit six objectifs :

- ❖ être un document contractuel entre l'équipe d'audit et la hiérarchie ;
- ❖ servir de planning de travail pour les membres de la mission ;
- ❖ servir de fil conducteur pour chaque auditeur ;
- ❖ être le point de départ du questionnaire de contrôle interne ;
- ❖ permettre au chef de mission de suivre les travaux ;
- ❖ servir de documentation pour les audits à venir.

3.1.2 La phase étude ou préparation

Cette phase est le préalable incontournable pour toute mission d'audit interne. Elle ouvre la mission d'audit, et exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. Elle est définie par RENARD (2010 : 2014) comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. Elle consistera pour les auditeurs à rassembler toutes les informations pertinentes pour une meilleure connaissance de l'entreprise et la compréhension de la mission. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination, et construire son référentiel, c'est-à-dire le modèle vers lequel doit tendre le résultat de sa mission. SCHICK (2007 : 69-113) identifie plusieurs étapes fondamentales pour la phase d'étude : l'ordre de mission, la décomposition en objets auditables, l'élaboration du référentiel d'audit, l'analyse des risques et le rapport d'orientation.

3.1.2.1 L'ordre de mission

C'est l'élément déclencheur de la mission. SCHICK (2007 : 69) l'identifie au droit d'accès à l'information, aux locaux, installations et équipements, registres, documents et personnes concernées. Pour LEMANT (1995 : 35), l'ordre de mission est le mandat donné par la direction générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs. A ce titre, il a deux fonctions principales : une fonction de mandat et une fonction d'information. RENARD (2010 : 218) présente trois principes auxquels l'ordre de mission doit répondre :

- ❖ l'audit interne ne peut s'autosaisir ;

- ❖ l'ordre de mission émane d'une autorité compétente (direction générale ou comité d'audit) ;
- ❖ il permet d'informer tous les responsables concernés par la mission.

Ce mandat donné aux auditeurs doit contenir des informations obligatoires : la désignation précise du mandant et sa signature, la désignation des destinataires et en premier lieu celui du mandataire (le responsable de l'audit interne) et surtout l'objet de la mission. Il contient aussi des informations facultatives comme les modalités d'intervention sur le terrain, les lieux à visiter ainsi que les moyens logistiques. Selon LEMANT (1995 : 36) dans certaines entreprises, la validation et la diffusion du programme d'audit (daté) pour l'année à venir tient lieu d'ordre de mission.

3.1.2.2 La prise de connaissance de l'entité et du sujet

Elle consiste pour l'auditeur à rassembler toutes les informations nécessaires pour une meilleure connaissance de l'entité, de l'activité, du domaine ou du sujet à auditer. Pour BERTIN (2007 : 39), l'auditeur devra à cet effet se procurer de l'organigramme, des définitions des fonctions, des bilans et des comptes de résultats, des rapports des commissaires aux comptes, des instructions opérationnelles et manuels de procédures écrites et tout autre document utile. En outre, il pourra réaliser des interviews avec les audités ou leur soumettre un questionnaire de prise de connaissance. Selon RENARD (2010 : 225), la prise de connaissance dépendra de la complexité du sujet à auditer et du profil de l'auditeur (formation et expériences).

3.1.2.3 La décomposition en objets auditables

C'est l'étape de la prise de connaissance du domaine à auditer. Cette prise de connaissance consistera pour les auditeurs à étudier toutes les informations utiles collectées concernant les activités à auditer grâce au questionnaire de prise de connaissance, les interviews, l'analyse documentaire, etc. Cette étude conduira les auditeurs à découper les processus en éléments plus simples à appréhender, en objets auditables (SCHICK, 2007 : 72).

3.1.2.4 Elaboration du référentiel d'audit

L'élaboration du référentiel d'audit est subordonnée à l'identification et à l'évaluation des risques. Ainsi, l'auditeur met en œuvre la norme 2210.A1 : « en planifiant la mission, l'auditeur interne doit relever et évaluer les risques liés à l'activité soumise à l'audit... ».

Cette évaluation des risques a pour but d'identifier les secteurs importants de l'activité à auditer (MPA 2210-1). Pour SCHICK (2007 : 89) l'analyse des risques conditionne le reste de l'intervention. Elle permettra de faire un état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles de l'entité ou du domaine audité afin d'orienter les travaux détaillés.

3.1.2.5 Le rapport d'orientation

C'est un contrat passé avec l'audité et qui va préciser les objectifs et le champ d'action de la mission d'audit. À ce stade, le contenu du contrat est élaboré par l'audit interne : il est porté à la connaissance de l'autre partie lors de la réunion d'ouverture. À ce moment seulement, il revêt donc son caractère contractuel. Ce contrat est un « contrat d'adhésion » car il n'appartient pas à l'audité d'exiger des modifications. Celles-ci peuvent être demandées, suggérées et l'audit interne peut éventuellement accéder à ces demandes, surtout si l'argumentaire est solide, mais « *in fine* » le dernier mot appartient à l'audit interne. Le rapport d'orientation définit et formalise ainsi les axes d'investigation de la mission et ses limites, il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit pour le demandeur et les audités.

3.1.3 La phase de vérification ou de réalisation

La phase préparatoire étant close, l'auditeur devra rejoindre les locaux de l'entité à auditer. La phase de réalisation commence nécessairement par une réunion d'ouverture avant les autres étapes.

3.1.3.1 La réunion d'ouverture

C'est une réunion symbolique qui se tient généralement dans les locaux de la structure auditée. Cette importante réunion permet aux auditeurs de connaître les audités et de se faire connaître. Elle est présidée par le chef de mission ou le responsable du service d'audit interne. L'ordre du jour de cette réunion doit être transmis à la structure auditée avant sa tenue. Les points à aborder sont :

- ❖ la présentation des membres de l'équipe et de la mission ;
- ❖ le rappel sur l'audit interne ;
- ❖ les rendez-vous et les contacts ;
- ❖ la logistique de la mission ;
- ❖ le rappel sur la procédure d'audit (RENARD, 2010 : 248-252).

3.1.3.2 *Le travail sur le terrain*

La norme 2300 dispose que « *les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission* ». Il s'agit là du travail sur le terrain qui constitue la dernière étape de la phase de réalisation. Pour BERTIN (2010 :43), c'est la partie la plus répétitive de la fonction. Cette étape fait appel à des techniques (interviews, observation physique, sondages, examen analytique, narration, diagramme de circulation, grille d'analyse des tâches) et à des moyens (questionnaire de contrôle interne, tableaux de risques, feuille de test ou de couverture, feuille d'analyse des risques). C'est à cette étape que l'auditeur déroule son programme de travail dont l'élaboration exigée par la norme 2240. Celui-ci doit faire référence aux procédures à appliquer pour identifier, analyser et documenter les informations lors de la mission.

Dans la pratique, sur la base des objectifs de la mission et du programme de travail, l'auditeur va procéder à l'évaluation du contrôle interne. D'après RENARD (2010 : 263), pour chaque point du programme de travail, l'auditeur élabore un questionnaire de contrôle interne puis affine les réponses aux questionnaires à travers des tests de confirmation ou à des observations. Celles-ci doivent indiquer l'objectif et la période du test, les tests à réaliser, les conclusions sur chaque élément contrôlé et la conclusion générale. Chaque dysfonctionnement constaté débouche sur l'établissement d'une feuille d'analyse des risques (FAR). La feuille des risques est un document très utilisé par les services d'audit des entreprises nationales et internationales pour synthétiser les informations relatives à un risque ou à un dysfonctionnement constaté.

L'auditeur doit systématiquement valider ses constats ou ses conclusions en les présentant à la connaissance de l'audité afin de recueillir sa réaction sur les éléments de preuve recueillis. Chaque FAR est supervisée par le chef de mission qui l'apprécie, situe sa place et son degré d'importance par rapport à la mission.

3.1.4 **La phase de conclusion**

La phase de conclusion comprend essentiellement trois étapes : le projet de rapport (l'ossature), la réunion de clôture et le rapport définitif.

3.1.4.1 Le projet de rapport

Selon SCHICK (2007 : 117), le projet de rapport ou l'ossature est l'enchaînement des messages que l'audit interne veut délivrer dans le rapport concluant la mission ; il est élaboré à partir des « problèmes » figurant sur la base des FAR dans l'approche par les risques. Ce rapport est au stade de projet pour trois raisons :

- ❖ il contient les observations des auditeurs qui n'ont pas fait l'objet d'une validation générale par les audités ;
- ❖ les recommandations ne comportent pas les réponses des audités ;
- ❖ il n'intègre pas encore le plan d'action qui est imposé par la norme 2410.

Dans ce projet de rapport, chaque constat de l'auditeur fait l'objet de recommandations qui seront présentées aux audités à la réunion de clôture. Ces derniers pourront porter des réserves quant au réalisme et à l'applicabilité des recommandations. Les auditeurs à leur tour pourront en tenir compte en fonction de leur appréciation.

L'examen de ce projet sera le principal ordre du jour de la réunion de clôture.

3.1.4.2 La réunion de clôture

Elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture à savoir l'équipe d'audit et les audités. C'est à cette occasion que l'équipe d'audit présentera les constats et conclusions d'audit dans le but de recueillir l'avis des audités sur ces points afin de procéder à la validation du projet de rapport. Selon RENARD (2010 : 307), la réponse des audités aux recommandations peuvent être matérialisées de deux façons :

- ❖ la pratique anglo-saxonne : la réponse est recueillie et notée dès la réunion de clôture, de sorte qu'en fin de réunion on puisse disposer d'un texte définitif : rapport et réponses. Le rapport définitif ainsi finalisé est disponible dans les heures suivant la réunion, voire dans les minutes si les mises à jour et enregistrements ont été faits sur ordinateur en temps réel. Seul le plan d'action est à ajouter au document.
- ❖ la pratique française, plus traditionnelle : entre l'expression orale en cours de réunion et la prise de position écrite, on veut laisser à l'audité un délai de réflexion, variable selon les entreprises (huit jours à trois semaines). La réponse écrite parvient donc un peu plus tard au service d'audit interne, lequel l'intègre en l'état au rapport d'audit à la

suite de chaque recommandation concernée. Il ne peut être question à ce stade de « répondre à la réponse » si d'aventure une polémique s'instaure.

C'est après cette validation que les auditeurs pourront rédiger le rapport définitif. Pour assurer un bon déroulement de la réunion et recueillir des avis pertinents, il convient de transmettre le projet de rapport aux audités quelques jours avant la réunion de clôture.

3.1.4.3 *Le rapport d'audit interne*

C'est le document qui finalise le travail des auditeurs pour la mission qui leur avait été confiée. Il contient les objectifs de la mission, le champ d'action, la méthodologie utilisée, les constats et les recommandations classées par destinataires ainsi que les plans de mise en œuvre. En outre, sa rédaction doit obéir aux normes internationales de rédaction et de diffusion :

- ❖ les normes internationales de rédaction
 - la norme 2420 définit sept principes de rédaction pour les rapports d'audit lesquels doivent être « *exacts, objectifs, clairs, concis, constructifs, complets et établis en temps utile* » ;
 - la norme 1321 recommande d'indiquer dans les rapports que les activités sont « *conduites conformément aux normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne* ».
- ❖ les normes de diffusion : la norme 2440 stipule que « *le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux destinataires appropriés* ».

3.1.5 **Le suivi des recommandations**

Après l'adoption du rapport d'audit, les auditeurs sont amenés à avoir un regard sur la mise en œuvre des recommandations. En effet, la norme 2500 impose au responsable de l'audit interne de mettre en place et de tenir à jour un système lui permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués. Pour permettre au responsable d'audit interne de surveiller efficacement le suivi des recommandations, la MPA 2500-1 préconise l'établissement de procédures couvrant les aspects suivants :

- ❖ le délai dans lequel le management doit répondre aux observations et recommandations de l'audit ;
- ❖ l'évaluation de la réponse du management ;

- ❖ la vérification de la réponse (si nécessaire) ;
- ❖ la réalisation d'une mission de suivi (si nécessaire) ;
- ❖ un processus pour porter, à l'attention du niveau approprié de la direction générale et du Conseil, les réponses/actions non satisfaisantes et l'acceptation du risque qui en résulte.

Toutefois, il est important de noter que l'auditeur interne ne participe pas à la mise en œuvre de ses propres recommandations car il a pour mission de voir comment les choses se font et d'apporter des conseils pour les faire progresser (RENARD, 2010 : 309).

L'enquête menée par l'IFACI (2009 : 87) sur la pratique professionnelle de l'audit interne et du contrôle interne en France montre que les auditeurs passent, lors des missions d'audit interne, 20% de leur temps à la phase de préparation de la mission, 46% à la phase de réalisation, 22% à la phase de conclusion et enfin 12% au suivi des recommandations.

3.2 Gestion administrative

La bonne conduite d'une mission d'audit interne ne peut être assurée que si le service d'audit interne est bien géré par les différents acteurs. Cette gestion nécessite une assurance qualité, la formation des auditeurs et des ressources financières.

3.2.1 L'assurance qualité

La norme 1300 (IFACI, 2011 : 38) dispose : « Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne ». Comme on peut le constater, l'élaboration et la tenue d'un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité sont des obligations qui incombent au responsable de l'audit interne. Ce programme poursuit trois principaux objectifs :

- ❖ la conformité de l'audit interne avec sa définition et les normes ;
- ❖ le respect du code de déontologie par les auditeurs internes ;
- ❖ l'assurance d'efficacité et d'efficience des activités de l'audit interne et les éventuelles pistes d'amélioration.

Selon la norme 1310, le programme d'assurance qualité doit comporter des évaluations internes et externes.

3.2.1.1 L'évaluation interne

Selon la norme 1311, les évaluations internes doivent comporter une surveillance continue de la performance de l'audit interne, des revues périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne. La MPA 1311-1 fournit à cet effet les outils et processus pouvant assurer une bonne évaluation interne. Il s'agit de :

- ❖ la supervision des missions;
- ❖ l'utilisation de listes de contrôle et de procédures ;
- ❖ les informations fournies, en retour, par les clients et les parties prenantes de l'audit interne ;
- ❖ les revues de dossiers de mission effectuées par des auditeurs qui n'ont pas participé aux missions concernées ;
- ❖ les budgets par projet, les systèmes de suivi des temps passés, la réalisation du plan d'audit, le recouvrement des coûts ;
- ❖ l'analyse d'autres indicateurs de performance (durée des missions et taux de recommandations acceptées).

Pour RENARD (2010 : 435), la supervision est essentielle dans la conduite des missions ; elle consiste en l'appréciation portée par la hiérarchie des auditeurs et les audités. Ces évaluations peuvent porter sur la compétence des auditeurs, la qualité de la communication, le respect de la méthodologie, la qualité et la pertinence des constats, la qualité du rapport d'audit et le réalisme des recommandations. Les contrôles peuvent être effectués de façon périodique et de façon continue. En ce qui concerne les indicateurs de performance de l'audit interne, DUMAS (1999 : 41) identifie les indicateurs quantitatifs qui peuvent être regroupés en trois grandes catégories : indicateurs de résultat, d'impact et de gestion. L'enquête menée par l'IFACI (2009 : 88) montrait que 69% des répondants mesure la performance de leur service à travers les indicateurs quantitatifs que DUMAS (1999 : 41) et CHAMBER & al. (1999 : 18) regroupent en trois grandes dimensions :

- ❖ la dimension relative aux ressources ou indicateur de coût ou de gestion (budget/effectif du service d'AI, coût horaire d'une mission, etc.)
- ❖ la dimension relative à l'activité du service d'audit interne (temps consacré aux travaux d'audit, taux de réalisation des missions, nombre de missions imprévues/nombre de missions) ;

- ❖ la dimension relative aux résultats (taux d'acceptation des recommandations, taux de mise en œuvre des recommandations et délai de mise en œuvre)

3.2.1.2 L'évaluation externe

La norme 1312 stipule 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* ». RENARD (2010 : 438-439) identifie à cet effet quatre types d'évaluation externe qui peuvent être faits :

- ❖ le « quality assessment » : c'est l'opinion globale donnée par une équipe d'experts quant à la conformité du service aux normes de l'audit interne ;
- ❖ la « peer review » : c'est l'évaluation faite par le responsable d'audit interne d'une entreprise comparable mais d'un secteur non concurrent ;
- ❖ l'auto-évaluation avec validation externe : c'est l'évaluation intermédiaire entre l'évaluation interne et l'évaluation externe. Il s'agit de formuler une opinion sur la conformité aux normes, opinion qui devra être validée par un professionnel ;
- ❖ la certification : il s'agit soit de la certification selon le référentiel professionnel de l'audit interne (par rapport aux normes de l'audit interne) soit de la certification ISO 9001 version 2008 relative aux exigences à respecter pour un bon management de la qualité. Contrairement à la précédente, cette certification concerne toutes les activités de l'entreprise et non pas uniquement pour le service d'audit interne.

3.2.2 La formation

La formation professionnelle continue est une obligation prescrite par la norme 1230. Les auditeurs internes ont la responsabilité de se former de manière continue, afin de renforcer et de maintenir leurs compétences. L'objectif de ces formations continues est d'être au diapason des progrès accomplis et des développements en cours dans le domaine des normes, procédures et techniques d'audit. La formation continue peut s'acquérir par l'adhésion, la participation et le volontariat à des associations professionnelles telles que l'IFACI, en assistant à des conférences et/ou à des séminaires, en participant aux actions internes de formation, par l'achèvement de cycle d'études supérieures et d'auto-formation ainsi que par la participation à des programmes de recherche.

Il est conseillé aux auditeurs internes d'obtenir une certification attestant de leur compétence, telle que le titre d'auditeur interne certifié (CIA, Certified Internal Auditor), d'autres titres délivrés par l'IIA ou liés à l'audit interne (exemple : Diplôme Professionnel de l'Audit interne, Certified Information System Auditor). L'enquête de l'IFACI (2012 : 8) montrait qu'en France le CIA est la certification en audit interne la plus répandue (52% des détenteurs de qualification professionnelle sont titulaires du CIA contre 25% pour le DPAI et le CISA). L'enquête prévoyait une hausse significative de ces chiffres les prochaines années.

3.3 Autres relations de l'audit interne

L'audit interne, activité indépendante d'évaluation et de conseil, entretient des relations de plus en plus étroites avec d'autres activités au sein de l'organisation. Il s'agit du management des risques et de la gouvernance d'entreprise.

3.3.1 Audit interne et management des risques

L'audit interne et le management des risques convergent vers la réalisation des objectifs de l'entreprise. Les liens qui les unissent sont étroits et démontrent leur interdépendance. Il convient, avant de présenter les relations qui les lient, de présenter un aperçu du management des risques.

3.3.1.1 Aperçu du management des risques

En matière de management des risques, le modèle COSO « ERM » (Enterprise Risk Management) dit COSO-II (2004) constitue une référence internationale pour sa mise en œuvre. Ce cadre de référence définit le management du risque comme étant « *un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie de l'organisation ainsi que 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 la réalisation des objectifs de l'organisation.* » (IFACI & al., 2005 : 24).

Ce modèle présente les objectifs de l'organisation (objectifs stratégiques, opérationnels, de reporting et de conformité) ainsi que les composantes du management des risques :

- ❖ un environnement de contrôle interne : il constitue le fondement structurel du système de management des risques et qui intègre des aspects très divers tels que la culture du risque et l'appétence pour le risque, l'intégrité et les valeurs éthiques etc. ;
- ❖ une identification des événements susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs de l'organisation ;
- ❖ une évaluation des risques, c'est-à-dire une appréciation quantitative de la probabilité d'occurrence et de l'impact de ces événements ;
- ❖ un traitement des risques : décisions devant être prises suite à l'évaluation des risques ;
- ❖ les activités de contrôle : il s'agit des politiques et procédures mises en place qui permettent de s'assurer que les risques sont bien maîtrisés ;
- ❖ l'information et la communication : les informations pertinentes sont identifiées, saisies et communiquées dans un format et dans des délais permettant à chacun de s'acquitter de ses responsabilités ;
- ❖ le pilotage : il s'agit des activités quotidiennes de contrôle par le management et des démarches d'auto-évaluation ou de l'intervention des auditeurs internes ou externes. (SHICK & al. 2010 : 14).

3.3.1.2 Rôle de l'audit interne dans le management des risques

Dans le processus de management des risques, l'audit interne joue sa partition dans le but d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs. Sa contribution dans le processus de management des risques est imposée par la norme 2120 selon laquelle l'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration.

Pour ce faire, il doit s'assurer que :

- ❖ les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent ;
- ❖ les risques significatifs sont identifiés et évalués ;
- ❖ les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation ;
- ❖ les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre aux collaborateurs, à leur hiérarchie et au Conseil d'exercer leurs responsabilités (IFACI, 2011 : 50).

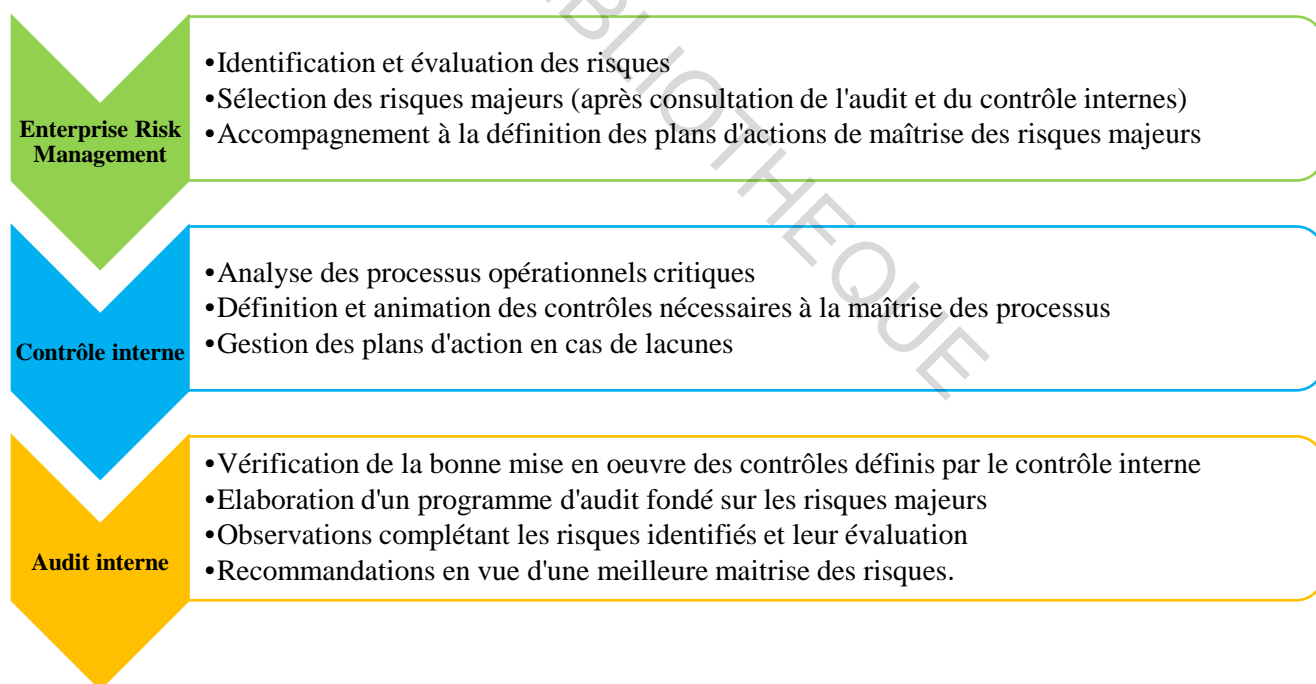
Dans leur étude sur l'audit interne et le management des risques, CAIGNARD & CIVEL (2012 : 16) mettent l'accent sur les liens fréquents qui existent entre ces deux fonctions. Ces liens, qui sont des interdépendances, sont mis en exergue pendant l'élaboration du plan d'audit fondé sur la cartographie des risques qui est censée être faite par le risk manager.

Concernant l'élaboration de la cartographie des risques, le management des risques et l'audit interne doivent disposer d'un périmètre suffisamment large pour identifier les risques majeurs de la société et ceci à tous les niveaux. La réalisation d'un univers des risques auprès des directions opérationnelles permet d'atteindre ce niveau d'exigence.

Pour l'intégration des plans d'actions dans la cartographie des risques, chaque entreprise utilise les pratiques qui s'adaptent le mieux à son environnement.

Aussi nous pouvons encore percevoir ce lien étroit au moment de l'actualisation de la cartographie des risques. Pour une meilleure coordination, il est recommandé, selon l'organisation de l'entreprise, de rapprocher ces deux fonctions.

Figure 1- Interdépendance audit interne et management des risques



Source : IFACI (2012 : 30).

3.3.2 Audit interne et gouvernement d'entreprise

Tout comme dans le management des risques, l'audit interne joue un rôle prépondérant dans le gouvernement d'entreprise.

3.3.2.1 Aperçu du gouvernement d'entreprise

Le terme de gouvernement d'entreprise a donné lieu à plusieurs définitions dans les pays anglo-saxons et européens. Nous pouvons distinguer deux approches d'analyse de ce concept : l'approche actionnariale ou « shareholder » et l'approche partenariale ou « stakeholder ».

En ce qui concerne l'approche actionnariale, nous retenons la définition donnée par l'IIA et traduite par l'IFACI selon laquelle le gouvernement d'entreprise est un dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le conseil d'administration afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs (IFACI, 2011 : 69). Cette approche vise à maximiser la création de valeur pour les actionnaires. Elle est plus fréquente dans les pays anglo-saxons, caractérisés par des sociétés faisant recours aux marchés financiers. Elle est axée sur les relations entre la direction générale, les actionnaires et le conseil d'administration. Les intérêts des dirigeants convergent vers ceux des actionnaires et des investisseurs.

Selon l'approche partenariale, le gouvernement d'entreprise peut être défini comme étant l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour but de délimiter les pouvoirs et de contrôler les modes de gestion des administrateurs et des dirigeants afin de veiller à leur conformité permanente avec les principes édictés par les lois, les règlements, les bonnes pratiques et visant à protéger les actionnaires ainsi que toutes les autres parties prenantes à l'organisation (PRESQUEUX 2007, PEREZ 2003, CHARREAUX 1997). Les parties prenantes sont entre autres les banques, les clients, les fournisseurs, l'Etat, les collectivités, le personnel, etc. Sa mise en place fait référence aux relations entre la direction, son conseil d'administration, ses actionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise. Dans cette approche, l'accent est mis sur la création de valeur pour l'ensemble des parties prenantes et le gouvernement d'entreprise est perçu comme l'organisation du contrôle et de la gestion de l'entreprise.

3.3.2.2 *Audit interne et gouvernement d'entreprise*

Selon la norme 2110, l'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. À cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

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

Dans la pratique, deux théories permettent de mieux cerner le lien entre l'audit interne et le gouvernement d'entreprise : la théorie des coûts de transaction et celle de l'agence.

D'après la théorie des coûts de transaction, c'est dans le souci d'économie des coûts liés aux audits légaux, qu'il a été jugé important d'internaliser l'essentiel des travaux d'audit légal (travaux de vérification et de contrôle de conformité) grâce à la création d'un service d'audit interne (WIRTZ, 2002 : 56). Ainsi, cette théorie entend intégrer d'autres parties prenantes notamment les salariés dans le dispositif de management.

Selon la théorie de l'agence, parmi les conflits pouvant exister entre les actionnaires et les dirigeants, l'approche partenariale du gouvernement d'entreprise semble privilégier la résolution du conflit. Ce dernier est né de l'asymétrie d'information qui existe entre l'agent (dirigeant) et le principal (actionnaires). Cela conduit à mettre en place des procédures de contrôle comme l'audit contribuant à la réduction des coûts de l'agence (PIGE, 2009 : 197). L'audit interne peut ainsi favoriser la réduction de l'asymétrie d'information des pouvoirs au sein du gouvernement d'entreprise dans le but d'améliorer ce processus.

Ce chapitre qui met fin à la revue de littérature sur la pratique de l'audit interne nous a permis d'explorer le management des services d'audit interne. Ce management, très capital pour la réussite des activités d'audit interne met un accent particulier sur l'assurance qualité à travers un point d'orgue sur les évaluations internes et externes. Ces évaluations sont rendues obligatoires par la norme 1310.

Pour permettre aux auditeurs d'être toujours à la hauteur des parties prenantes, des formations professionnelles continues doivent être effectuées. Un bon management du service d'audit est un gage de performance pour ce service. Aussi, un accent particulier est mis sur la contribution de l'audit interne au management des risques et au gouvernement d'entreprise. Ces deux contributions majeures de l'audit interne corroborent son rôle de création de valeur au sein de l'organisation.

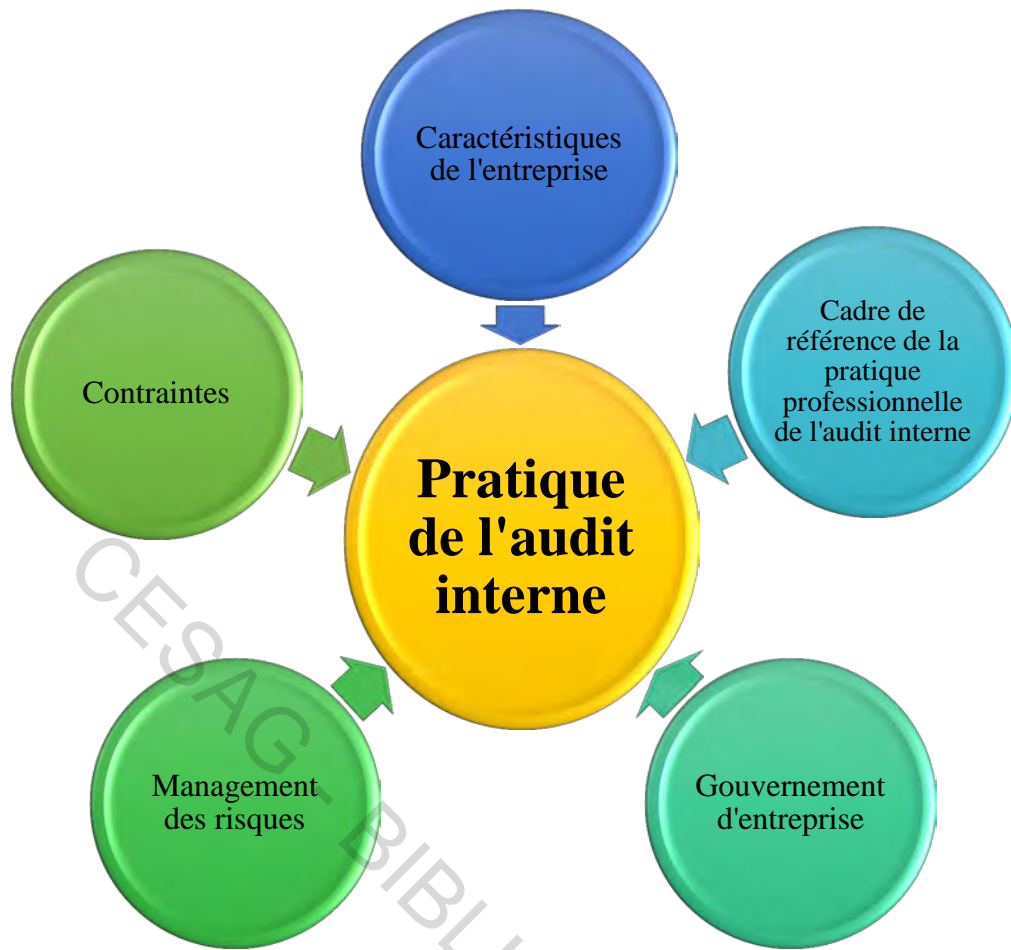
CHAPITRE 4-METHODOLOGIE DE RECHERCHE

La réalisation de notre étude portant sur la pratique de l'audit interne dans les organisations au Sénégal nécessite une méthodologie de recherche bien adaptée au champ de l'étude. Comme le disent BORGES & al. (2012 : 35), la méthodologie est l'axe essentiel d'une démarche scientifique. Ainsi, pour mener à bien notre étude, nous adoptons une méthodologie qui s'articule autour de deux axes : le modèle d'analyse et la collecte des données.

4.1 Le modèle d'analyse

L'ossature de notre méthodologie de recherche peut être synthétisée dans un schéma que nous présenterons et commenterons dans cette section.

Figure 2 : Schéma du modèle d'analyse



Source : nous même

Tableau 1-Composantes des variables

Variables		Composantes
Variable dépendante	Pratique professionnelle de l'audit interne	Organisation de l'audit interne
		Gestion des missions
		Gestion administrative
Variables indépendantes	1. Caractéristiques de l'entreprise	Taille
		Secteur d'activité
		Statut juridique
		Type de société
		Définition de l'audit interne

	2. Cadre de référence de la pratique professionnelle de l'audit interne	Code de déontologie
		Normes
		Bonnes pratiques
	3. Gouvernement d'entreprise	Relations avec la direction
		Relations avec le comité
	4. Management des risques	Contribution de l'audit interne
	5. Contraintes	Contraintes budgétaires
		Contraintes techniques
		Contraintes culturelles ou environnementales

Source : nous même

Notre modèle d'analyse comporte cinq variables indépendantes à savoir les caractéristiques de l'organisation, le cadre de référence de la pratique professionnelle de l'audit interne, le gouvernement d'entreprise, le management des risques, et les contraintes.

Ces variables indépendantes agissent sur la variable dépendante qui est la pratique professionnelle de l'audit interne. Chacune de ces variables a des composantes qui feront l'objet de commentaires.

4.1.1 La pratique professionnelle de l'audit interne

C'est la variable dépendante de notre modèle d'analyse. Elle constitue l'élément clé de notre étude. Cette pratique a connu des améliorations au cours des dernières années par l'instance de normalisation (IIA) et est toujours alimentée par les bonnes pratiques des professionnels et des théoriciens. Les composantes de cette variable se résument en trois éléments principaux :

- ❖ l'organisation de l'audit interne : il s'agit plus spécifiquement des missions et des attributions du service d'audit interne, de son rattachement hiérarchique, de son organisation interne et enfin des moyens techniques dont il dispose (charte d'audit interne, le manuel d'audit, la cartographie des risques, le plan d'audit etc.) ;

- ❖ la gestion des missions qui va de la planification des missions d'audit interne jusqu'au suivi des recommandations ;
- ❖ la gestion administrative qui concerne la formation des auditeurs, le budget alloué au service d'audit interne, l'assurance qualité, l'auto évaluation.

4.1.2 Caractéristiques de l'organisation

Avant d'aborder l'objet de l'étude, il convient d'identifier les organisations retenues dans ce cadre. Cette identification a pour objectif de décrire les caractéristiques qui peuvent avoir une influence sur la pratique de l'audit interne dans l'organisation. Il s'agit notamment de :

- ❖ l'âge de l'organisation et sa forme juridique ;
- ❖ son secteur d'activité et la composition de son actionnariat ;
- ❖ l'effectif de son personnel, son chiffre d'affaires et de son type.

En effet, les caractéristiques ci-dessus énumérées constituent le socle et pourraient justifier l'existence d'un service d'audit interne au sein de l'organisation. Elles pourraient donc déterminer la taille et l'importance à attribuer à l'audit interne dans l'organisation.

4.1.3 Le cadre de référence de la pratique professionnelle de l'audit interne

C'est la deuxième variable indépendante qui conditionne le fonctionnement d'un service d'audit interne dans l'organisation. L'audit interne étant une fonction normée sur le plan international, il convient que sa pratique dans une organisation soit conforme aux normes en vigueur. Cette variable de notre étude a quatre composantes qui influencent la pratique de l'audit interne dans l'organisation. Il s'agit :

- ❖ de la définition de l'audit interne telle que donnée par l'IIA ;
- ❖ du code de déontologie auquel les auditeurs internes sont astreints ;
- ❖ des normes édictées par l'IIA et qui régissent la profession
- ❖ des bonnes pratiques pour une amélioration continue.

4.1.4 Le management des risques

Cette troisième variable indépendante nous conduira à nous informer sur les relations entre l'audit interne et le management des risques. De plus en plus, le management des risques devient une activité qui revêt une importance capitale dans les organisations qui mettent en œuvre les moyens nécessaires susceptibles de contribuer à la prévention et à la maîtrise des risques. Il est donc important pour nous, dans le cadre de notre étude de nous pencher sur la relation que pourrait avoir le management des risques et l'audit interne.

Si certaines organisations parviennent à élaborer une stratégie et une politique de management des risques, d'autres, compte tenu de leur taille, de leur structuration ou des coûts éventuels, n'y arrivent pas. Dans tous les cas, il est judicieux d'avoir une idée de la participation de l'audit interne dans le dispositif de management des risques.

4.1.5 Le gouvernement d'entreprise

A l'instar du management des risques, le gouvernement d'entreprise devient une préoccupation majeure des structures qui se veulent compétitives dans un environnement hyperconcurrentiel prédominé par l'omniprésence du risque. C'est dans ce cadre que plusieurs organisations mettent en place un dispositif de gouvernement d'entreprise. Quelle peut être la contribution du gouvernement d'entreprise dans la pratique de l'audit interne?

Cette interrogation nous amène à collecter des informations sur :

- ❖ les relations entre l'audit interne et la direction générale ;
- ❖ les relations entre l'audit interne et le comité d'audit.

4.1.6 Les contraintes liées à la pratique de l'audit interne

Les contraintes liées à la pratique professionnelle de l'audit interne constituent la cinquième variable indépendante de notre modèle d'analyse. Cette pratique fait face à des contraintes qui, in fine pourraient impacter ou entraver sa bonne conduite. Ces contraintes sont notamment budgétaires, techniques, environnementales ou culturelles.

4.2 La collecte et l'analyse des données

Pour collecter les données relatives aux six variables, il est nécessaire de mettre en place une méthode de collecte des données. Celle que nous entendons suivre comporte quatre étapes : l'élaboration d'un référentiel, l'élaboration d'un questionnaire, l'échantillonnage, l'administration du questionnaire, la collecte et l'analyse des données.

4.2.1 Elaboration d'un référentiel

Rappelons que l'objectif principal de notre étude est de documenter la pratique de l'audit interne au Sénégal. Pour cela, à travers la première partie nous avons réalisé une synthèse des normes de l'IIA et des bonnes pratiques d'audit interne. Ce travail nous a conduit à l'élaboration d'un référentiel basé sur les normes et sur les bonnes pratiques relatives aux six composantes du modèle et aux relations entre la variable dépendante et les variables indépendantes. Pour ce faire, une identification préalable de la variable dépendante et de ses composantes a été faite. Une fois la variable dépendante connue, nous avons identifié les différentes variables indépendantes ainsi que leurs composantes susceptibles d'influer la variable dépendante.

4.2.2 Elaboration du questionnaire

Afin de confronter la pratique professionnelle de l'audit interne à ce référentiel, nous avons conçu un questionnaire sur la base dudit référentiel que nous entendons administrer à des organisations établies au Sénégal.

Ce questionnaire joint en Annexe 1 (page 106) comporte cinq parties essentielles et nous permettra de collecter les données sur la pratique professionnelle de l'audit interne au Sénégal.

Il porte notamment sur :

- ❖ l'identification de l'organisation et de la fonction d'audit interne ;
- ❖ la pratique professionnelle de l'audit interne ;
- ❖ le management de l'audit interne ;
- ❖ l'audit interne et d'autres activités (management des risques et gouvernement d'entreprise) ;
- ❖ l'assurance qualité.

Le questionnaire conçu a fait l'objet d'un test auprès d'auditeurs choisis aléatoirement, qui ont fait des observations de formes et de fond. Ce test nous a permis de faire une révision du questionnaire. Ainsi, la taille, les agencements, le fond et la formulation des questions ont été modifiés afin de le rendre plus agréable, explicite et moins volumineux. Le test du questionnaire nous a permis aussi d'enrichir le contenu des variables.

4.2.3 Echantillonnage

Avant l'administration du questionnaire aux organisations, il est judicieux de procéder à un échantillonnage compte tenu de l'étendue de la population dont l'étude entraînera des coûts exorbitants (temps et frais financiers). D'après LEMANT (1995 : 215), « le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations effectuées sur l'échantillon, avec une certitude spécifiée et une précision désirée ».

Pour notre part, nous réaliserons un échantillonnage sur la base de plusieurs critères. Le premier et sans lequel le questionnaire ne pourrait être administré est l'existence d'une fonction d'audit interne ou une fonction assimilée. Ainsi les organisations susceptibles d'être dans notre échantillon sont celles qui disposent d'une fonction d'audit interne ou assimilée quel que soit son appellation. Toutefois, cette fonction doit être conforme à la définition de l'audit interne donnée par l'IIA.

Le deuxième critère est la situation géographique de la structure. Etant donné que l'étude se fait au Sénégal, nous nous intéressons aux organisations établies au Sénégal et qui ont leur siège à Dakar.

En plus de ces deux critères, nous avons d'autres critères de sélection des organisations tels que le secteur d'activité, la taille, la forme juridique. L'objectif de ces derniers critères est de constituer un échantillon représentatif des organisations établies au Sénégal c'est-à-dire un échantillon comportant des entreprises de différents secteurs d'activité, de différentes tailles, et de différentes formes juridiques. Sur la base de ces critères, nous avons constitué un échantillon de départ de cinquante entreprises établies au Sénégal et relevant de divers secteurs d'activité et de formes juridiques différentes. Compte tenu de certaines difficultés, nous avons eu vingt-deux réponses dont seulement huit sont exploitables et ont constituées notre échantillon final.

A travers ces critères susmentionnés, nous avons fait recours à la base de données de l'IIA Sénégal pour un recensement des entreprises répondant à ces critères. Toutes les entreprises du Sénégal n'étant pas affiliées à l'IIA, nous avons consulté les pages jaunes à la recherche d'entreprises qui satisfont les critères ci-dessus évoqués.

4.2.4 Administration du questionnaire, collecte et analyse des données

Une fois l'échantillon constitué, nous administrerons le questionnaire aux responsables des fonctions d'audit interne des organisations de l'échantillon. Pour ce faire, nous passerons par l'IIA Sénégal et d'autres regroupements professionnels pour distribuer le questionnaire aux responsables d'audit interne soit sur format papier, soit par courriel.

Après la constitution de l'échantillon, nous élaborerons une base de données des organisations de notre échantillon afin d'assurer un suivi régulier pour le retour des questionnaires. Cette base de données qui se fera sur Microsoft Excel comportera les contacts des personnes à joindre pour le retour du questionnaire. En outre, elle nous permettra de synthétiser les données collectées en vue de leur traitement. Après réception des questionnaires, nous vérifierons l'exhaustivité des réponses puis nous élaborerons l'échantillon final en précisant le taux de réponse.

Une maquette de saisie sera élaborée sur Excel et permettra de faciliter les opérations de saisie qui se feront au fur et à mesure, dès la réception des questionnaires.

L'analyse des données consistera à générer des statistiques (moyenne, modes, écart type etc.) ainsi que les corrélations pouvant exister entre les variables du modèle. Ainsi nous pourrons dégager les tendances de la pratique professionnelle de l'audit interne au Sénégal et de la comparer avec les bonnes pratiques.

Ce chapitre, qui décrit la démarche méthodologique qui nous permettra de mener à bien notre étude, met fin à cette première partie et introduit la seconde partie de l'étude. Il est donc une transition. Il fait un état de la revue de littérature et nous permet d'entrer dans la pratique même de l'audit interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'importance de l'audit interne dans une organisation n'est plus à démontrer au regard de sa contribution à la maîtrise des opérations et à la création de valeur ajoutée. Toutefois, il ne pourra remplir ce rôle qui lui est dévolu que s'il obéit aux dispositions prévues par les normes et s'adapter aux nouvelles évolutions. Pour ce faire, sa position au sein de l'organisation et son management relèvent d'une importance primordiale.

De plus, avec l'avènement du management des risques et du gouvernement d'entreprise dans les organisations dû aux crises et aux faillites, l'audit interne est amené à contribuer pleinement à ces deux processus d'autant plus que les objectifs convergent vers la maîtrise des risques et la création de valeur.

La pratique de l'audit interne dans une organisation doit donc, non seulement, répondre aux exigences des normes édictées par l'IIA, mais aussi être en perpétuelle actualisation au regard des bonnes pratiques. Aussi, les normes ne pouvant pas prévoir toutes les dispositions liées à cette pratique, elles obligent le praticien à la recherche permanente d'informations pertinentes pouvant améliorer sa pratique.

Cette revue de littérature qui nous a permis de mieux cerner la pratique professionnelle de l'audit interne nous a conduit à faire une synthèse des normes et des bonnes pratiques. Ainsi, nous parvenons à l'élaboration d'un référentiel qui nous servira de base de comparaison de la pratique de l'audit interne au Sénégal.

**CADRE PRATIQUE DE LA PRATIQUE DE
L'AUDIT INTERNE AU SENEGAL**

La pratique de l'audit interne doit satisfaire le minimum exigé par les normes élaborées par l'IIA. Afin de répondre à son objectif de donner une assurance sur le degré de maîtrise des opérations et la contribution à la création de valeur ajoutée, ce minimum imposé doit être largement dépassé. Pour ce faire, les bonnes pratiques répondent à cet impératif.

Dans un espace géographique donné, les professionnels et les théoriciens de l'audit interne s'organisent en association d'auditeurs internes afin de promouvoir la pratique de l'audit interne par l'application des normes et l'appropriation des bonnes pratiques. C'est ainsi qu'au Sénégal, nous avons l'institut des auditeurs internes du Sénégal (IIA-Sénégal) qui assure cette promotion. L'existence d'une telle structure présume qu'au Sénégal l'audit interne est pratiqué dans les organisations par des professionnels qui ont des cadres de concertation pour le partage des expériences.

Toutefois, il est important de se poser des questions sur cette pratique notamment sur le niveau d'application des normes d'audit interne et sur l'appropriation des bonnes pratiques. L'objectif étant d'avoir une tendance générale de la pratique et de doter les professionnels d'un référentiel faisant la synthèse des normes et des bonnes pratiques.

Pour ce faire, nous avons élaboré un questionnaire afin de collecter les données relatives à la pratique de l'audit interne. Conformément à notre méthodologie de recherche, nous avons administré ce questionnaire à un échantillon assez représentatif de la population étudiée (organisations disposant d'une fonction d'audit interne active et établies au Sénégal). Avec un échantillon initial de cinquante entreprises, huit ont constitué l'échantillon final car comportant des données exploitables dans le cadre de notre étude.

Cette deuxième partie sera consacrée à la synthèse des données collectées puis à leurs analyses. Ainsi, nous présenterons dans le chapitre 5 l'échantillon de notre étude avec ses caractéristiques. Le chapitre 6 présentera les résultats collectés à travers des tendances générales. Nous analyserons dans le chapitre 7 les résultats présentés dans le précédent chapitre afin de mettre en exergue les interdépendances entre les variables indépendantes avec la variable dépendante.

CHAPITRE 5- PRESENTATION DE L'ECHANTILLON DE L'ETUDE

Les études longitudinales portant sur une population de plusieurs entreprises sont généralement réalisées à travers des échantillons dont les résultats sont extrapolés à la population. Pour être pertinente, une telle étude nécessite des échantillons dont les tailles sont représentatives de la population étudiée.

Notre étude a pour population les entreprises établies au Sénégal et ayant un service d'audit interne. Compte tenu des difficultés de collecte de données, nous avons obtenu un échantillon de huit entreprises avec différentes caractéristiques que nous présenterons dans ce chapitre.

5.1 Ages et formes juridiques

Avant de présenter les caractéristiques d'âge et de formes juridiques, il convient de fournir la liste des entreprises de l'échantillon. Cette liste représente 16% (taux de réponse) de l'échantillon initialement constitué.

Tableau 2 -Composition de l'échantillon

Numéro	Raison sociale
1	AMSA Assurance
2	Banque de l'Habitat du Sénégal (BHS)
3	CITIBANK Sénégal
4	Conseil National de lutte contre le Sida (CNLS)
5	Crédit Agricole
6	Radio Télévision du Sénégal (RTS)
7	Société Africaine de raffinage (SAR)
8	Vivo Energy Sénégal (Ex Shell Sénégal)

Source : nous même sur la base des données de l'étude

Pour conserver le caractère confidentiel des données collectées conformément à notre accord avec les sociétés qui ont bien voulu répondre, nous nous abstenons de faire une présentation révélant leur identité. Toutefois, nous présentons les tendances qui ressortent des données collectées.

Tableau 3-Ages des organisations

Tranches d'âges (en années)	Nombre	Pourcentage
[0-20[	3	37,5%
[20-30[	1	12,5%
[30-40[	2	25%
40 et plus	2	25%
Total	8	100%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Les organisations de l'échantillon ont un âge moyen de 26 ans, soit plus d'un quart de siècle. Elles sont majoritairement dans leur phase de croissance, donc exposées aux divers risques.

La forme juridique majoritairement observée est la société anonyme avec 87,5% contre autres autre forme juridique (projets ou programme) 12,5%.

5.2 Secteur d'activité

Nous avons identifié six secteurs d'activité dans lesquels nous pouvons classer les entreprises. La liste des secteurs d'activité est celle qui a été définie par la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM) de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

Tableau 4-Secteur d'activité

Secteurs	Nombre	Pourcentage
Agriculture	0	0%
Finance	3	37,5%
Industrie	1	12,5%
Commerce et Distribution	1	12,5%
Prestation de service	1	12,5%
Service public	2	25%
Total	8	100%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Le secteur le plus représenté est le secteur de la finance avec 37,5% constitué d'établissements bancaires, suivi par les services publics avec 25%. Cette représentativité des établissements bancaires pourrait s'expliquer en partie par l'obligation de disposer d'un

service d'audit interne ou par la nécessité de renforcer le contrôle interne compte tenu de l'activité assez sensible dans l'économie.

5.3 Structure de l'actionnariat

Nous avons identifié principalement trois structures d'actionnariat possible à savoir l'actionnariat public, privé et mixte.

Tableau 5-Actionnariat

Structure de l'actionnariat	Nombre	Pourcentage
Actionnariat public	2	25%
Actionnariat privé	4	50%
Actionnariat mixte	2	25%
Autres	0	0%
Total	8	100%

Source : nous même à partir des données de l'étude

La moitié des organisations ayant répondu au questionnaire ont une structure d'actionnariat privé. Celles ayant un actionnariat public ou mixte représentent chacune 25% de l'échantillon.

Cette présentation générale et succincte de l'échantillon nous fournit les caractéristiques essentielles des organisations. L'échantillon est constitué par des organisations relativement en croissance dont la finance et le service public sont les secteurs prédominants avec une structure actionnariale privée prépondérante. Ces caractéristiques nous seront probablement d'une grande aide pour mieux comprendre certaines pratiques ou certaines tendances qui seront dégagées.

CHAPITRE 6-PRESENTATION DES RESULTATS

Conformément à notre méthodologie de recherche présentée dans le chapitre 4 du présent mémoire, nous avons collectée les données à travers l'administration d'un questionnaire aux entreprises. La synthétisation des données collectées a été faite avec Microsoft Excel. Ce présent chapitre sera le cadre pour présenter les résultats obtenus à travers les tendances générales dégagées. Pour ce faire, nous exposerons successivement les informations générales de la fonction audit interne, la pratique de l'audit interne, le management du service d'audit, les relations entre l'audit interne et d'autres activités, et enfin l'assurance qualité.

6.1 Information générale sur l'audit interne

Il s'agira principalement des caractéristiques essentielles de la fonction d'audit interne dans les entreprises. Ce sont entre autres : l'âge de la fonction, les initiateurs à l'origine et les raisons de sa création, le niveau de rattachement hiérarchique, l'effectif des auditeurs et les documents de base de la fonction.

6.1.1 Ages des fonctions d'audit interne

L'âge d'une fonction permet d'apprécier sa maturité et ses différentes contributions car l'expérience acquise est source d'amélioration continue.

Tableau 6-Tranche d'âge des fonctions d'audit interne

Tranches d'âges (en années)	Nombre	Pourcentage
[0-5[	2	29%
[5-10[	1	14%
10 et plus	4	57%
Total ⁴	7	100%

Source : nous même à partir des données de l'étude

L'âge moyen des fonctions d'audit interne de notre échantillon est de 14 ans avec près de 57% des structures d'AI qui ont au moins 10 ans et 43% qui en ont moins. Cette moyenne est quasiment la moitié des âges des structures répondantes.

⁴ Le total n'est pas égal à 8 car une des organisations n'a pas répondu à la question relative à l'âge de la fonction d'audit interne.

6.1.2 Initiateurs

Selon les résultats de l'étude, ce sont les organes de direction qui sont généralement à l'origine de la création de la fonction d'audit interne.

Tableau 7-Initiateur à l'origine de la création du SAI

Initiateurs	Nombre	Pourcentage
Conseil d'administration	2	25%
Direction générale	4	50%
Bailleurs de fonds	1	12,5%
Commissaires aux comptes	0	0%
Législateurs	2	25%
Gouvernement	1	12,5%
Régulateurs	0	0%
Autres	1	12,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude⁵

Les organes à l'origine de la création de la fonction sont majoritairement la Direction générale (50%), le Conseil d'administration (25%) et le législateur (25%). Ces pourcentages traduisent la volonté des responsables d'avoir une assurance sur le degré de maîtrise de leurs activités.

6.1.3 Raisons de la création de la fonction d'audit interne

Plusieurs raisons peuvent pousser les organes sociaux à ériger une fonction d'audit interne. Nous en avons identifié cinq principales à savoir la taille de l'entité, la crainte de la fraude, le respect des procédures, l'efficacité du contrôle interne, les obligations légales ou statutaires.

Tableau 8-Raisons de la création de la fonction d'audit interne

Raisons	Nombre	Pourcentage
Respect des procédures	6	75,0%
Efficacité du contrôle interne	5	62,5%
Obligations légales ou statutaires	4	50,0%
Taille de l'entité	3	37,5%
Crainte de la fraude	3	37,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Comme nous pouvons nous y attendre, les principales raisons de la création d'une fonction d'audit interne sont le respect des procédures (75%), l'efficacité du contrôle interne (62,5%).

⁵ Le total est supérieur à 8 car pour une organisation donnée, plusieurs initiateurs peuvent être à l'origine de la création du service d'audit interne.

6.2 Pratique de l'audit interne

Constituant la quintessence de notre étude, ces résultats révèlent la pratique de l'audit dans les organisations. Ils sont relatifs au niveau de rattachement hiérarchique, aux documents de base, au code de déontologie, les types de missions réalisées, les principales attributions de la fonction d'audit interne, la planification et la conduite des missions.

6.2.1 Niveau de rattachement hiérarchique et effectif

Le niveau de rattachement hiérarchique de la fonction de l'audit interne exprime le choix opéré par les responsables de l'entreprise. Ainsi elle peut être rattachée au comité d'audit, à la direction générale, à la direction financière, au contrôle de gestion, etc.

Tableau 9-Niveau de rattachement hiérarchique

Raisons	Nombre	Pourcentage
Comité d'audit	3	37,5%
Direction générale	6	75%
Direction financière	0	0%
Contrôle de gestion	0	0%
Autres	1	12,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Dans 75% des cas, la fonction d'audit interne est rattachée hiérarchiquement à la direction générale. Les résultats montrent que dans le cas d'une décentralisation de la fonction d'audit interne, celle-ci peut être à la fois rattachée au comité d'audit (pour le compte du groupe) et à la direction générale au niveau de la subdivision locale (agence, ou direction nationale).

Les fonctions d'audit internes sont animées dans les entreprises par un personnel dédié à cet effet. Son effectif moyen constaté sur l'échantillon est d'environ 5 auditeurs. La proportion moyenne des auditeurs titulaires d'une certification en audit interne est de 34%. Ces niveaux relativement peu élevés n'est pas sans conséquence dans la performance de la fonction.

6.2.2 Documents de base

Il s'agit des documents de base dont peut disposer une fonction d'audit interne en vertu des normes et des bonnes pratiques.

Tableau 10-Documents disposés

Raisons	Nombre	Pourcentage
Organigramme	8	100%
Fiches de poste	7	87,5%
Charte d'audit interne	6	75%
Manuel d'audit interne	4	50%
Papiers de travail formalisés	3	37,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

De ce tableau, nous pouvons observer le non-respect des normes et la non application des bonnes pratiques par les entreprises de notre échantillon. En effet, 25% d'entre elles ne disposent pas de charte d'audit interne, 50% n'ont pas de manuel d'audit interne, 62,5% n'utilisent pas des papiers de travail formalisés. La disposition d'une charte d'audit interne et d'un manuel d'audit est une obligation des normes d'audit interne (norme 1000 pour la charte d'AI et 2040 pour le manuel d'AI) et ne devrait normalement pas souffrir de mise en œuvre.

6.2.3 Cadre déontologique

La connaissance du code de déontologie tel que défini par l'IIA n'est pas encore très bien établie du côté des auditeurs, encore moins sa promotion. En effet, 75% des répondants ont pris connaissance du code de déontologie mais seulement 38% en font la promotion auprès de leurs collaborateurs.

Pour ceux qui ont une connaissance de ce code, le niveau d'application des règles et des principes déontologiques à savoir l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité, et la compétence est fort appréciable. Sur une échelle de 1 (faible niveau d'application) à 5 (fort niveau d'application), les répondants estiment avoir en moyenne un bon niveau d'application de ces règles et principes déontologique (environ 4,67 points en moyenne pour chaque principe).

6.2.4 Réalisation des missions

Tel que défini dans sa définition officielle, l'audit interne a deux principales missions à savoir les missions d'assurance et les missions de conseil. Nous nous sommes intéressés à la proportion de chaque type de mission.

Tableau 11-Réalisation des missions

Proportions	Missions d'assurance		Missions de conseil	
	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage
0%	0	0%	1	12,5%
10%	0	0%	3	37,5%
30%	1	12,5%	2	25%
50%	1	12,5%	1	12,5%
70%	2	25%	1	12,5%
90%	3	37,5%	0	0%
100%	1	12,5%	0	0%
Total	8	100%	8	100%
Moyenne pondérée		73,75%		26,25%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Il ressort de ce tableau que l'accent est plus mis sur les missions d'assurance avec un pourcentage de 73,75% contre 26,25% pour les missions de conseil.

6.2.5 Principales missions assignées à la fonction d'audit interne

Comme toute fonction au sein d'une organisation, des missions sont attribuées à la fonction d'audit par les dirigeants sociaux. Ces missions que nous résumons dans le tableau ci-dessous sont définies par les normes ou les bonnes pratiques d'audit interne.

Tableau 12-Principales missions assignées à la fonction d'audit interne

Principales missions assignées à la fonction d'audit interne	Nombre	Pourcentage
Evaluer l'adéquation et l'efficacité du dispositif du contrôle interne	8	100%
S'assurer de la fiabilité et de l'intégrité des informations et des moyens de collecte, de traitement, d'enregistrement et de diffusion des informations	8	100%
Produire des rapports d'activité de l'audit interne	8	100%
Evaluer le système d'organisation	6	75%
S'assurer de la bonne application des règlements et textes	6	75%
Vérifier et évaluer le dispositif de maîtrise des risques	6	75%
S'assurer de la protection et de l'optimisation des ressources	6	75%
Elaborer la cartographie des risques	6	75%
Mettre à jour la cartographie des risques	6	75%
Superviser l'élaboration des procédures	5	63%
Gérer l'ensemble des procédures	5	63%
Organiser, suivre et contrôler les inventaires de fin d'exercice	5	63%
Participer à la planification, au développement et à l'implantation d'un système informatique	5	63%
S'assurer du respect du code d'éthique et/ou de conduite	5	63%
Mettre à jour des procédures	4	50%
Gérer les relations avec les auditeurs externes	4	50%
Recenser et classer l'ensemble des notes de service	3	38%
Elaborer des procédures	2	25%
Autres (à préciser)	0	0%

Source : nous même à partir des données de l'étude

L'analyse des résultats de ce tableau (avec quelques calculs supplémentaires : rapport entre le nombre de mission ayant un taux supérieur à 50% et le nombre total de mission dans le tableau) montre que près de 89% des missions susmentionnées sont assignées à plus de 50% des fonctions d'audit interne. Il convient de noter aussi qu'à 87,5% des répondants est attribuée plus de la moitié de ces missions. Par ailleurs, les missions les plus récurrentes assignées aux fonctions d'audit interne sont l'évaluation de l'efficacité du dispositif de contrôle interne, l'assurance de la fiabilité et de l'intégrité des informations et des moyens de collecte, de traitement, d'enregistrement et de diffusion des informations et enfin la production des rapports.

6.2.6 Planification

La planification des missions d'audit interne est une exigence des normes (normes 2200). Les plans peuvent être élaborés selon différentes périodicités. Certains éléments sont à prendre en compte dans l'élaboration du plan conformément aux normes et aux bonnes pratiques (voir tableau 16). Ces plans font également l'objet de validation par les instances décisionnelles.

Tableau 13-Elaboration des types de plans de mission.

Types de plan	Nombre	Pourcentage
Un plan annuel des missions	7	87,5%
Un plan pour chaque mission	3	37,5%
Un plan pluriannuel des missions	1	12,5%
Un planning annuel des missions (mois par mois)	1	12,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

L'élaboration d'un plan pluriannuel, d'un planning annuel et d'un plan pour chaque mission n'est pas encore une pratique assez répandue dans les entreprises comme le recommande les normes d'audit interne et les bonnes pratiques. Il faut noter que 87,5% des services d'audit ont un plan annuel d'audit.

Tableau 14-Eléments pris en compte dans l'élaboration du plan d'audit

Eléments pris en compte dans la planification	Nombre	Pourcentage
L'analyse préalable des risques (ou cartographie des risques)	7	87,5%
Demande spécifique de la direction générale, du comité d'audit et/ ou du conseil d'administration	6	75%
Demande spécifique des directions opérationnelles	3	37,5%
Evolutions de l'environnement ou de l'organisation	4	50%
Logique de passage fréquent (toutes les x années)	4	50%
Logique de couverture géographique	1	12,5%
Reconduction des missions non exécutées des plans précédents	3	37,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

L'élaboration du plan d'audit repose fondamentalement sur l'analyse préalable des risques comme exigé par les normes 2010 et 2201. Cela n'est pas le cas dans toutes les fonctions d'audit car 12,5% élaborent le plan d'audit sans cette analyse préalable. Hormis ce cas isolé, 87,5% des SAI élaborent leurs plans d'audit en prenant en compte la cartographie des risques et 75% tiennent compte des demandes spécifiques.

Tableau 15-Contraintes liées à l'élaboration du plan d'audit

Contraintes liées à l'élaboration du plan d'audit	Nombre	Pourcentage
Nature des missions	6	75%
Budget temps global	5	50%
Missions non programmées	4	50%
Evaluation du niveau d'exécution du plan	4	50%
Disponibilité des auditeurs	3	37,5%
Disponibilité des audités	3	37,5%
Budget temps alloué à la mission	2	25%
Compétences externes à l'audit interne	0	0%

Source : nous même à partir des données de l'étude

En moyenne, 75% des répondants élaborent leur plan d'audit sans tenir compte de la moitié de ces contraintes dont l'effectivité constitue des obstacles pour une bonne planification. Les contraintes les plus récurrentes sont la nature des missions (75%), le budget temps global, les missions non programmées, et l'évaluation du niveau d'exécution du plan (50% pour chacun des éléments).

Selon les résultats collectés, l'approbation du plan d'audit est faite dans 75% des cas par la direction générale et dans 25% des cas par le conseil d'administration. En principe, l'approbation du plan d'audit devrait être faite à la fois par la direction générale et le conseil d'administration. Aucune entreprise ne satisfait à cette obligation d'approbation du plan d'audit.

6.2.7 Autres phases de la conduite des missions d'audit interne

La conduite d'une mission d'audit interne nécessite plusieurs phases dont la préparation, la réalisation, la conclusion, la communication des rapports et le suivi des recommandations. Chaque phase contient des étapes dont la réalisation assure la bonne conduite de la mission.

6.2.7.1 Phase de préparation

Dans cette phase, six étapes sont prévues par les normes et les bonnes pratiques : il s'agit de l'ordre de mission, de la prise de connaissance de l'entité/processus à auditer, de la prise de connaissance du sujet, de la décomposition en objets auditables, de l'élaboration du référentiel d'audit et du rapport d'orientation.

Tableau 16-Préparation d'une mission d'audit

Etapes habituellement suivies dans la préparation	Nombre	Pourcentage
Ordre de mission	7	87,5%
Prise de connaissance de l'entité/processus à auditer	4	50%
Prise de connaissance du sujet	4	50%
Décomposition en objets auditables	3	37,5%
Elaboration du référentiel d'audit	5	50%
Rapport d'orientation	4	50%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Les différentes étapes nécessaires à la préparation d'une mission d'audit interne sont relativement suivies (pourcentages supérieurs à 50%) sauf pour la décomposition en objets auditables qui ne semble pas être une pratique encore répandue. Aussi, en examinant de plus près ce tableau on peut constater que 50% des entreprises de l'échantillon effectuent plus de la moitié des étapes ci-dessus et seulement 25% d'entre elles effectuent toutes ces étapes.

6.2.7.2 Travaux sur le terrain

Après la phase de préparation, l'auditeur devra se rendre sur le terrain afin de procéder à des contrôles et vérifications. Les étapes généralement suivies sont la réunion d'ouverture, l'élaboration/mise à jour du programme d'audit ou de vérification, la mise en œuvre du programme d'audit ou de vérification et la réunion de clôture.

Tableau 17-Travaux sur le terrain

Etapes habituellement suivies dans la phase de réalisation	Nombre	Pourcentage
Réunion d'ouverture	8	100%
Elaboration/mise à jour du programme d'audit ou de vérification	6	75%
Mise en œuvre du programme d'audit ou de vérification	6	75%
Réunion de clôture	7	87,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Quasiment toutes les étapes de la phase de réalisation sont observées par les entreprises. Un examen plus approfondi du tableau permet de s'apercevoir que 62,5% d'entre elles ont l'habitude d'effectuer toutes les étapes nécessaires de la réalisation de la mission d'audit interne.

6.2.7.3 Conclusion d'une mission d'audit interne

C'est cette phase qui sanctionne les travaux sur le terrain de l'auditeur. Les étapes généralement suivies sont l'élaboration du projet de rapport, la restitution et validation du projet de rapport et l'élaboration du rapport d'audit. Après la conclusion, le rapport définitif doit être communiqué. La communication est l'acte par lequel l'auditeur porte son rapport à la connaissance des destinataires internes et externe⁶ (voir tableau 21).

Tableau 18-Conclusion d'une mission d'audit interne

Etapes habituellement suivies dans la phase de conclusion	Nombre	Pourcentage
Elaboration du projet de rapport	6	75%
Restitution et validation du projet de rapport	6	87,5%
Elaboration du rapport d'audit	8	100%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Si toutes les fonctions d'audit interne sanctionnent leurs missions d'audit par l'élaboration d'un rapport, on peut constater que les travaux préliminaires ne sont pas toujours effectués. En effet, 25% n'élaborent pas de projet de rapport et 25% ne font pas de restitution ni de validation du projet de rapport auprès des audités, ce qui constituent un manquement aux normes (normes 2300) et bonnes pratiques. Toutefois, il faut noter que 75% suivent l'intégralité des étapes de la conclusion.

Tableau 19-Communication des rapports d'audit

Rapports communiqués au(x)	Nombre	Pourcentage
Conseil d'administration	1	12,5%
Comité d'audit	4	50%
Commissaires aux comptes	5	62,5%
Organismes régulateurs	3	37,5%
Autres (Direction générale)	3	37,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Les rapports doivent être en principe communiqués à la direction générale, au comité d'audit et aux audités. Seul 37,5% le communiquent à la direction générale, 50% au comité d'audit, 12,5% au conseil d'administration et aux audités.

⁶ Lorsqu'il s'agit des destinataires externes, certaines dispositions doivent être prises notamment la précision des restrictions à observer dans en matière de diffusion et d'exploitation des résultats (Norme 2410.A3).

6.2.7.4 Suivi des recommandations

C'est l'accompagnement de la mise en œuvre des recommandations faite à l'issu de la mission. Ce suivi commence par un plan d'action de mise en œuvre des recommandations, puis des suivis (à distance et sur site) et enfin le rapport d'exécution du plan d'action de mise en œuvre des recommandations.

Tableau 20-Suivi des recommandations

Etapes habituellement suivies dans le suivi des recommandations	Nombre	Pourcentage
Plan d'action de mise en œuvre des recommandations	7	87,5%
Suivi à distance de la mise en œuvre des recommandations	4	50%
Suivi sur site de la mise en œuvre des recommandations (mission de suivi)	7	87,5%
Rapport d'exécution du plan d'action de mise en œuvre des recommandations	3	37,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

L'élaboration d'un plan d'action de mise en œuvre des recommandations et le suivi (à distance ou sur site) est une obligation qui incombe à l'auditeur interne. On peut constater que cette obligation n'est pas satisfaite par 12,5% des entreprises de l'échantillon.

6.2.8 Utilisation de l'informatique

Les auditeurs doivent s'adapter aux évolutions de leur environnement afin de mieux cerner les risques dont ils doivent contribuer à la maîtrise. Le développement technologique les oblige à utiliser les nouveaux outils dans la réalisation de leurs missions. Qu'en est-il exactement ?

Tableau 21-Utilisation de l'informatique

Utilisation de l'informatique	Nombre	Pourcentage
Préparations des analyses/rapports financiers	7	87,5%
Standardisation des programmes/outils d'audit/papier de travail	5	62,5%
Statistiques (sondages et autres analyses)	4	50%
Illustration des analyses	4	50%
Préparation et enregistrement des feuilles de travail	4	50%
Présentation lors de la restitution du projet de rapport	4	50%
Utilisation des modèles d'évaluation des risques	2	25%
Cartographie des risques	2	25%
Reporting sur les risques	2	25%
Mise en œuvre d'autres procédés d'audit	1	13,5%
Utilisation des logiciels d'audit spécialisé	0	0%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Le niveau d'utilisation de l'informatique par les fonctions d'audit n'est pas fort appréciable. Un examen plus approfondi du tableau permet de constater que seulement 25% des fonctions d'audit interne utilisent plus de la moitié des possibilités offertes par l'informatique dans l'activité d'audit. La majorité des fonctions d'audit interne n'utilise l'informatique que pour les besoins du rapport d'audit.

6.3 Management du service d'audit interne

Le management de la fonction d'audit interne est relatif à la formation des auditeurs, les moyens de l'audit interne y compris son budget, et enfin son fonctionnement.

6.3.1 Formation des auditeurs

Selon les données collectées de notre étude, 62,5% des fonctions d'audit interne disposent d'un plan de formation des auditeurs. Cependant, l'absence d'un plan de formation n'empêche pas les auditeurs internes de se former. Ce qui importe, c'est le contenu de ces formations, qu'elles soient prévues ou pas dans un plan de formation.

Tableau 22-Formation des auditeurs

Domaines couverts par la formation des auditeurs sur les trois dernières années	Nombre	Pourcentage
Méthodologie de l'audit interne/conduite des missions	5	62,5%
Contrôle interne	4	50%
Maitrise des risques	4	50%
Audit comptable et financier	2	25%
Audit opérationnel	2	25%
Normes/code de déontologie et éthique	2	25%
Elaboration de la cartographie des risques	2	25%
Audit de management	1	13,5%
Communication et comportement de l'auditeur interne	1	13,5%
Elaboration du manuel de procédures	0	0%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Les domaines les plus privilégiés pour la formation des auditeurs sont la méthodologie de l'audit interne ou de conduite des missions (62,5%), le contrôle interne (50%) et la maîtrise des risques (50%). Après un examen approfondi du tableau nous constatons que seulement 25% des entreprises couvrent dans leur formation 50% des modules de formation destinés aux auditeurs.

6.3.2 Elaboration des documents de base de l'AI

Certains documents ou moyens de la fonction d'audit interne font l'objet d'élaboration à l'interne ou à l'externe. Il s'agit de la charte d'AI, du code d'éthique/code de déontologie, de la cartographie des risques, du manuel d'AI, du manuel de procédures.

Tableau 23-Documents élaborés à l'interne ou à l'externe

Elaboration à l'interne ou à l'externe de :	Interne		Externe	
	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage
Charte d'audit	6	100%	0	0%
Code d'éthique/code de déontologie	3	75%	1	25%
Cartographie des risques	3	50%	3	50%
Manuel d'audit interne	4	80%	1	20%
Manuel des procédures	6	75%	2	25%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Les documents de base de l'AI sont pour l'essentiel élaborés à l'interne. L'outil le plus externalisé est la cartographie des risque suivie du manuel de procédures.

6.3.3 Contribution de l'audit interne dans la promotion de l'éthique

Selon les données collectées de notre étude, 75% des fonctions d'audit interne sensibilisent les salariés sur les règles de conduite à respecter dans le cadre de leurs activités, 50% contrôlent l'application du code de conduite de l'organisation ; seulement 25% participent au comité d'audit et 12,5% sont responsables de l'éthique et de la déontologie.

6.3.4 Moyens et budget

Il s'agira ici de faire un état des contenus des documents de base évoqués plus haut et du budget alloué aux fonctions d'audit interne.

Tableau 24-Moyens

4.4 Moyens	Nombre	Pourcentage
a) Eléments couverts par la charte d'AI :		
1. Les pouvoirs du service d'audit interne	6	100%
2. Les responsabilités du service d'audit interne	6	100%
b) Composition du dossier d'audit :		
1. Un dossier permanent (prise de connaissance)	3	37,5%
2. Un dossier de planification des missions (préparation des missions)	4	50%
3. Un dossier de liaison (correspondances échangées)	2	25%
4. Un dossier de contrôle (différents papiers de travail)	6	75%
c) Papiers de travail utilisés dans le cadre de l'activité :		
1. Des feuilles de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP)	3	37,5%
2. Des feuilles d'analyse des risques (FAR)	2	25%
d) Disposition d'ordinateur portable par chaque auditeur interne	5	62,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Comme nous pouvons le constater, les fonctions d'audit (75%) qui disposent d'une charte d'audit y ont intégré les pouvoirs et les responsabilités du service d'audit interne. Les dossiers d'audit sont incomplets : 75% n'ont pas de dossier de liaison, 62,5% n'ont pas de dossier permanent et 50% n'ont pas de dossier de planification. En ce qui concerne les outils d'analyse, 50% des fonctions n'utilisent ni des FRAP ni des FAR et jusqu'à 75% des fonctions n'utilisent pas encore les FAR recommandées par les bonnes pratiques. L'utilisation des FAR est compatible avec l'approche par les risques exigée par les normes (2200). Elle n'est pas assez répandue et les fonctions d'AI continuent d'utiliser les FRAP.

Les moyens financiers (budgets) alloués aux fonctions d'audit internes tournent en moyenne autour de 5 625 000 FCFA par an. En moyenne, le budget par auditeur s'élève à 1 678 571 FCFA par an. Ce niveau assez faible des budgets peut constituer un frein au bon fonctionnement des services d'audit interne.

6.3.5 Fonctionnement des fonctions d'audit interne

Le bon fonctionnement des services d'audit interne peut être conditionné par les différentes contraintes, les relations avec d'autres organes.

Tableau 25-Fonctionnement du SAI

4.7 Fonctionnement	Nombre	Pourcentage
a) Contraintes qui pèsent sur le service d'Audit interne :		
1. Contraintes budgétaires	2	25%
2. Contraintes liées à la nature de la mission	3	37,5%
3. Contraintes liées au système d'information	2	25%
4. Contraintes liées à la culture de gestion	3	37,5%
5. Contraintes liées au niveau de rattachement du service	3	37,5%
6. Contraintes liées à la charge de travail	1	12,5%
7. Contraintes liées à l'effectif du service	3	37,5%
8. Contraintes liées au niveau de formation des auditeurs	2	25%
9. Contraintes liées à l'absence de cartographie des risques	4	50%
10. Contraintes liées au gouvernement d'entreprise	5	62,5%
b) Relations avec les auditeurs externes/organes et corps de contrôle de l'Etat		
1. Rencontres périodiques pour discuter des questions d'intérêt commun	4	50%
2. Accès réciproques aux papiers de travail de chacun	1	12,5%
3. Echange de rapports d'audits	6	75%
4. Missions conjointes	0	0%
5. Modalités de mise en œuvre des recommandations de l'auditeur externe/organe et corps de contrôle de l'Etat	5	62,5%
c) Evaluation de la performance des auditeurs externes	1	12,5%

Source : nous même à partir des données de l'étude

Les contraintes les plus fréquentes dans les services d'audit interne sont celles liées à l'absence de cartographie des risques (50%) au gouvernement d'entreprise. Les relations des services d'audit interne avec d'autres organes se limitent majoritairement aux rencontres périodiques pour discuter des questions d'intérêt commun, des échanges de rapport et les modalités de mise en œuvre des recommandations de l'auditeur externe. Il convient aussi de noter qu'un examen de ce tableau permet de dégager que 70% des contraintes ci-dessous pèsent sur 25% des fonctions d'audit interne.

6.4 Audit interne, management des risques, gouvernement d'entreprise

Il s'agit ici, d'évaluer la contribution des fonctions d'audit interne au management des risques et au gouvernement d'entreprise.

6.4.1 Audit interne et management des risques

Pour évaluer la contribution de l'audit interne au management des risques, nous avons déterminé des activités accomplies par l'audit interne dans le cadre du management des risques. Ces activités sont identifiées conformément aux normes et aux bonnes pratiques d'audit interne.

Tableau 26-Audit interne et management des risques

Audit interne et management des risques	Nombre	Pourcentage
a) Disposition d'une politique de management des risques	4	50%
b) Participation de l'AI aux activités suivantes dans le cadre du management des risques :		
1. Identification et description des processus clés	2	25%
2. Identification des risques	5	62,5%
3. Evaluation des risques	5	62,5%
4. Hiérarchisation et formalisation de la matrice des risques	5	62,5%
5. Traitement/maitrise des risques (stratégie et plan d'action de management des risques)	3	37,5%
6. Suivi de l'évolution des risques et de la mise en œuvre des plans d'action de management des risques/reporting sur les risques	3	37,5%
7. Evaluation globale du processus de management des risques	4	50%

Source : nous même à partir des données de l'étude

La moitié des organisations disposent d'une politique de management des risques. Les activités de management des risques les plus réalisées par les fonctions d'audit interne sont l'identification des risques, l'évaluation des risques, la hiérarchisation des risques et l'évaluation globale du processus de management des risques. Le traitement des risques et la mise en œuvre des plans d'actions de management des risques ne relevant pas de l'AI, leurs pratiques sont assez faibles.

6.4.2 Audit interne et gouvernement d'entreprise

L'appréciation de la contribution de l'audit interne au gouvernement d'entreprise a été faite grâce aux différents sujets abordés avec les instances décisionnelles. Mais il a été au préalable nécessaire d'apprécier les éventuels contacts avec ces organes. A cet effet, selon les données collectées de notre étude, 62,5% des responsables d'audit interne sont nommés par le directeur général et 37,5% par le comité d'audit.

Lors de la dernière année, 50% des services d'audit interne ont fait plus de dix réunions formelles avec le directeur général et 62,5% ont un accès direct au conseil d'administration. Les formes de ces accès sont diversifiées : participation aux sessions du conseil (25%), réunion avec le comité d'audit (25%), transmission du plan d'audit pour validation (25%), et transmission des rapports d'audit (37,5%). Aussi, l'existence de comité d'audit n'est pas effective dans toutes les organisations de l'échantillon. En effet, 37,5% n'en dispose pas. Parmi celles qui en disposent, 37,5% participent à moins de quatre réunions du comité d'audit et 12,5% de 4 à 6 réunions. Seulement 37,5% des fonctions d'audit interne évaluent le gouvernement d'entreprise et 12,5% sont évaluées par le conseil d'administration.

Tableau 27-Sujets abordés

Principaux sujets abordés avec :	Directeur Général		Comité d'audit	
	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage
1. Mission et responsabilités de l'audit interne	6	75%	0	0%
2. Indépendance de l'audit interne	3	38%	1	13%
3. Conformité aux codes de déontologie et normes	1	13%	2	25%
4. Revue des moyens financiers de l'audit interne	3	38%	1	13%
5. Revue des moyens humains de l'audit interne	5	63%	1	13%
6. Zone de risque non couvert par le plan d'audit	5	63%	2	25%
7. Méthode de l'élaboration du plan d'audit	4	50%	1	13%
8. Rapport d'audit interne	7	88%	1	13%
9. Rapport des auditeurs externe	5	63%	1	13%
10. Suivi des recommandations et plans d'actions	6	75%	1	13%
11. Missions non planifiées	5	63%	2	25%
12. Processus de management des risques	2	25%	1	13%
13. Coordination avec les auditeurs externe	4	50%	2	25%
14. Evaluation des auditeurs internes	2	25%	1	13%
15. Evaluation des auditeurs externes	1	13%	2	25%
16. Processus gouvernement d'entreprise	3	38%	0	0%
17. Coordination avec les autres acteurs du C I	4	50%	0	0%
18. Revue et validation de l'évaluation des risques	2	25%	1	13%
19. Votre opinion globale sur le contrôle interne	5	63%	2	25%

Source : nous même à partir des données de l'étude

6.5 Assurance qualité

L'élaboration d'un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité est une obligation qui incombe au responsable de l'audit interne (normes 1300). Cette obligation n'est pas toujours observée par tous les responsables d'audit interne. En effet, seulement 25% des responsables ont mis en place un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité, 75% des fonctions d'audit interne n'ont pas fait l'objet d'évaluation externe au cours des 5 dernières années et il n'y a que 25% qui ont mis en place un système d'évaluation de la satisfaction des audités.

Selon les résultats de l'étude (Voir Annexe 2 page 131), l'auto évaluation montre les tendances générales de la pratique de l'audit interne. Cette évaluation met en évidence quelques difficultés liées à la pratique du métier. Il s'agit de l'effectif assez faible des auditeurs au regard des charges de travail (2,88), l'insuffisance des moyens de travail (2,88), et les missions conjointes avec d'autres directions du groupe (2,88). Ces chiffres sont les moyennes observées dans le tableau d'auto évaluation dont les notes sont définies sur une échelle de 1 (faible) à 5 (fort).

Aussi, certains aspects de la pratique s'écartent significativement de la tendance centrale. Il s'agit notamment de la position hiérarchique de l'audit interne (écart type de 1,06), des délais moyens d'émission des rapports (écart type 1,3), du taux d'acceptation des recommandations (écart type 1,16), et enfin des missions conjointes avec d'autres directions du groupe.

Les résultats ci-dessus présentés et collectés de notre étude démontrent d'une pratique encore embryonnaire de l'audit interne au Sénégal. L'évolution de cette pratique est certainement influencée par certains paramètres ou variables indépendantes qu'il serait opportun d'étudier afin de proposer des axes d'amélioration.

CHAPITRE 7- ANALYSE DES RESULTATS

Les résultats présentés dans le précédent chapitre n'ont de valeurs que s'ils font l'objet d'analyse en vue d'identifier d'une part, les sources des insuffisances et d'autre part, les axes d'amélioration. De façon spécifique, cette analyse consistera à mettre en relation les différentes variables indépendantes et leurs influences sur la variable dépendante (pratique de l'audit interne). Pour ce faire, nous analyserons les impacts des variables indépendantes sur l'organisation de la fonction d'audit, ses moyens techniques, la conduite des missions, son fonctionnement, les contraintes et son évaluation.

7.1 Organisation de la fonction d'audit interne

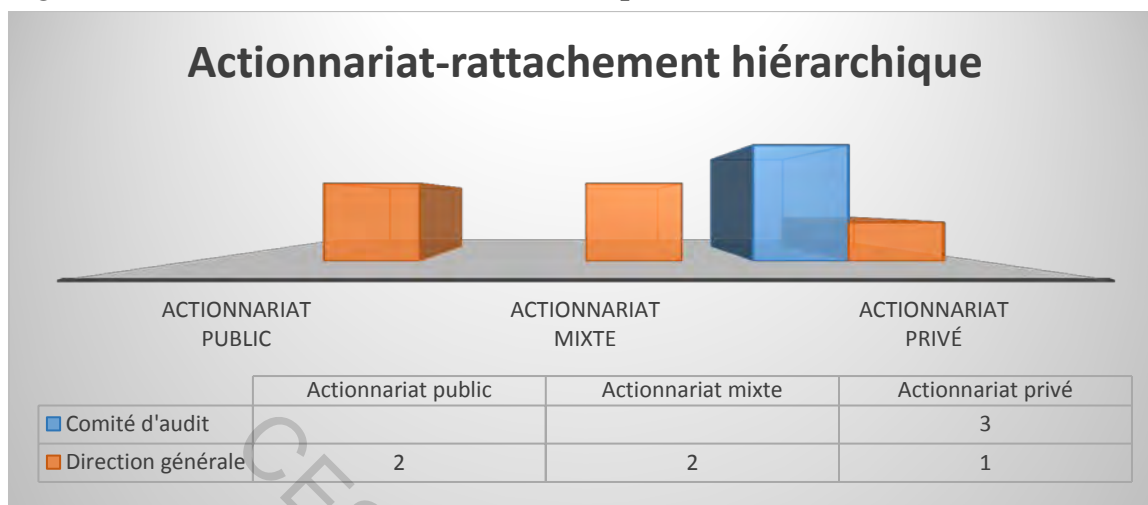
L'organisation d'une fonction d'audit interne concerne son rattachement hiérarchique, son organisation interne et ses moyens techniques. Cette organisation peut dépendre de plusieurs variables dont les plus importantes sont la structure de l'actionnariat, le secteur d'activité, la taille.

7.1.1 Rattachement hiérarchique

L'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant pour lui permettre d'accomplir en toute indépendance ses missions. Ce rattachement peut être influencé par certaines variables en fonction de la spécificité de l'entreprise (secteur d'activité, actionnariat, taille etc.).

7.1.1.1 Actionnariat et rattachement hiérarchique

Figure 2-Actionnariat-rattachement hiérarchique

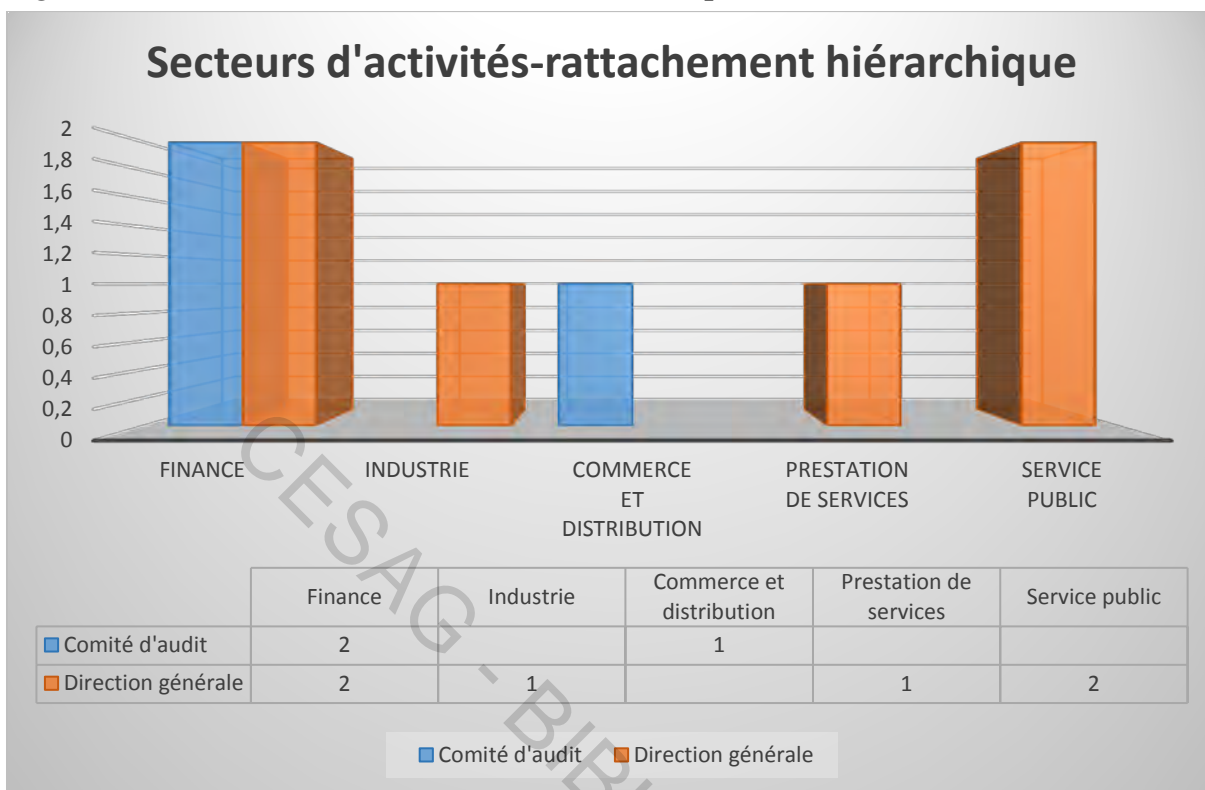


Source : nous même

Comme nous pouvons le constater sur le Figure ci-dessus, la structure actionnariale déterminerait le rattachement hiérarchique de l'audit interne. En effet, les fonctions d'audit interne des organisations publiques sont en général rattachées à la direction générale. Il en est de même pour les entreprises mixtes (actionnariat public et privé). Par contre, les fonctions d'audit internes des organisations à actionnariat privé sont majoritairement rattachées au comité d'audit. Tandis que les entreprises privées sont préoccupées par l'efficacité du contrôle interne, le respect des procédures et des obligations légales, les entreprises publiques ont pour préoccupation la prévention de la fraude.

7.1.1.2 Secteur d'activité et rattachement hiérarchique

Figure 3-Secteurs d'activités-rattachement hiérarchique



Source : nous même

Le rattachement au comité d'audit est effectif pour les secteurs du commerce et distribution et de la finance, tandis que le rattachement à la direction générale est plus effectif dans les secteurs de prestation de service, de service public, de l'industrie. On pourrait donc affirmer qu'en général pour les secteurs de finance et de distribution, l'audit interne aurait tendance à être rattaché au plus haut sommet dans la hiérarchie. Cette position au plus haut niveau témoignerait de l'intérêt accordé à cette fonction qui contribue activement au management des risques et au gouvernement d'entreprise.

7.1.2 Organisation interne de la fonction

Plusieurs variables peuvent influencer sur l'organisation interne de la fonction d'audit interne. Nous pouvons distinguer le rattachement hiérarchique, l'âge et la taille du service ou de l'entreprise. Les deux grands types d'organisation de la fonction d'audit interne sont : l'organisation spécialisée et l'organisation centralisée ou décentralisée. Pour le cadre de notre étude, nous n'avons que l'organisation centralisée ou décentralisée.

Seules les entreprises de l'échantillon établies dans le cadre d'un groupe (12,5%) privilégient l'organisation décentralisée qui correspond plus à leur besoin. Les autres utilisent l'organisation centralisée avec une structure élémentaire ou une structure simple (voir figure 3, page 27). Toutes les fonctions d'audit interne qui sont rattachées hiérarchiquement à la direction générale ont adopté une structure élémentaire dans laquelle l'audit interne rend compte directement au directeur général ou au comité d'audit.

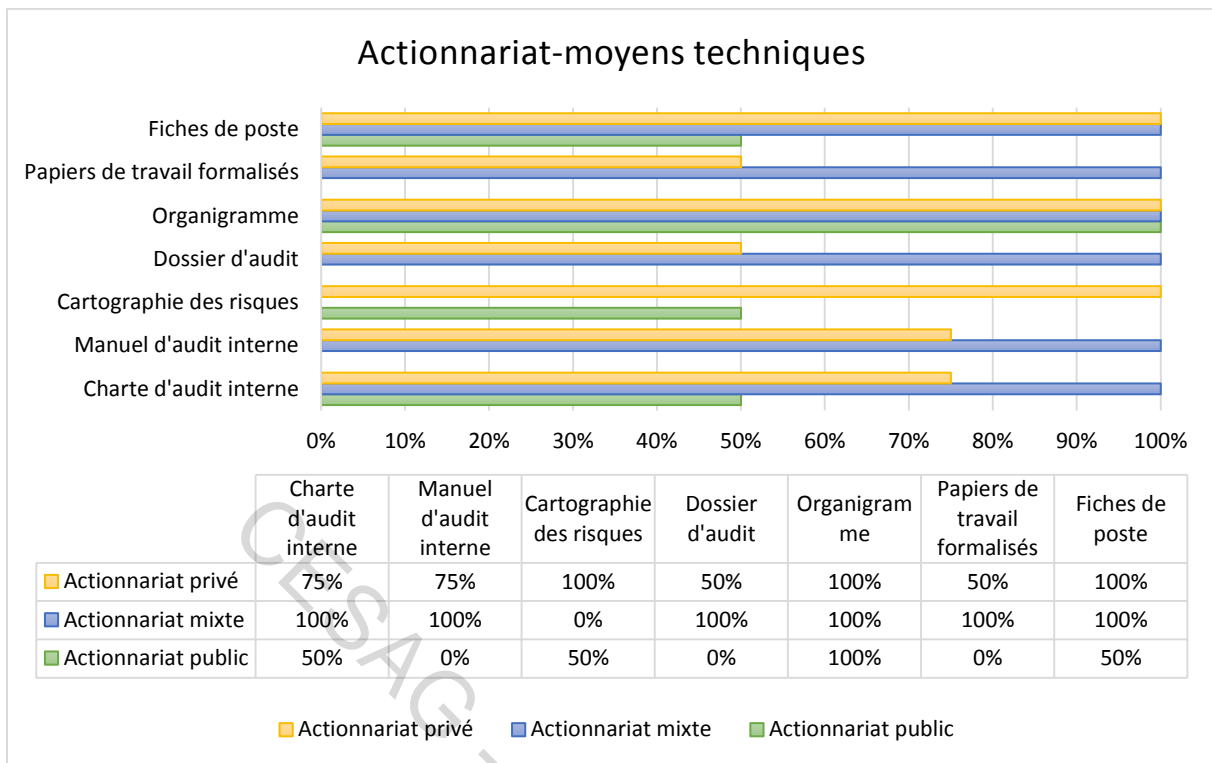
7.2 Moyens techniques

Composés de la charte d'audit, du manuel d'audit, de la cartographie des risques, du manuel de procédures, du dossier d'audit et des papiers de travail, les moyens techniques sont rendus obligatoires par les normes pour toute fonction d'audit interne. La disposition de ces moyens n'est cependant pas effective dans toutes les organisations. Notre analyse consistera à identifier les types de structures (publique ou privée), et les secteurs d'activités dans lesquelles ses moyens sont majoritairement utilisés.

7.2.1 Actionnariat-moyens techniques

L'objectif de cette analyse est d'apprécier l'impact de la propriété de l'entreprise sur l'existence des moyens techniques. En effet, la structure actionnariale pourrait être l'une des variables indépendantes qui agit le plus sur plusieurs autres variables indépendantes ou dépendante pour la simple raison que l'entreprise appartient à ses propriétaires qui définissent l'importance et les moyens qu'il faut attribuer à chaque fonction en considérant les objectifs recherchés.

Figure 4-Actionnariat et moyens techniques



Source : nous même

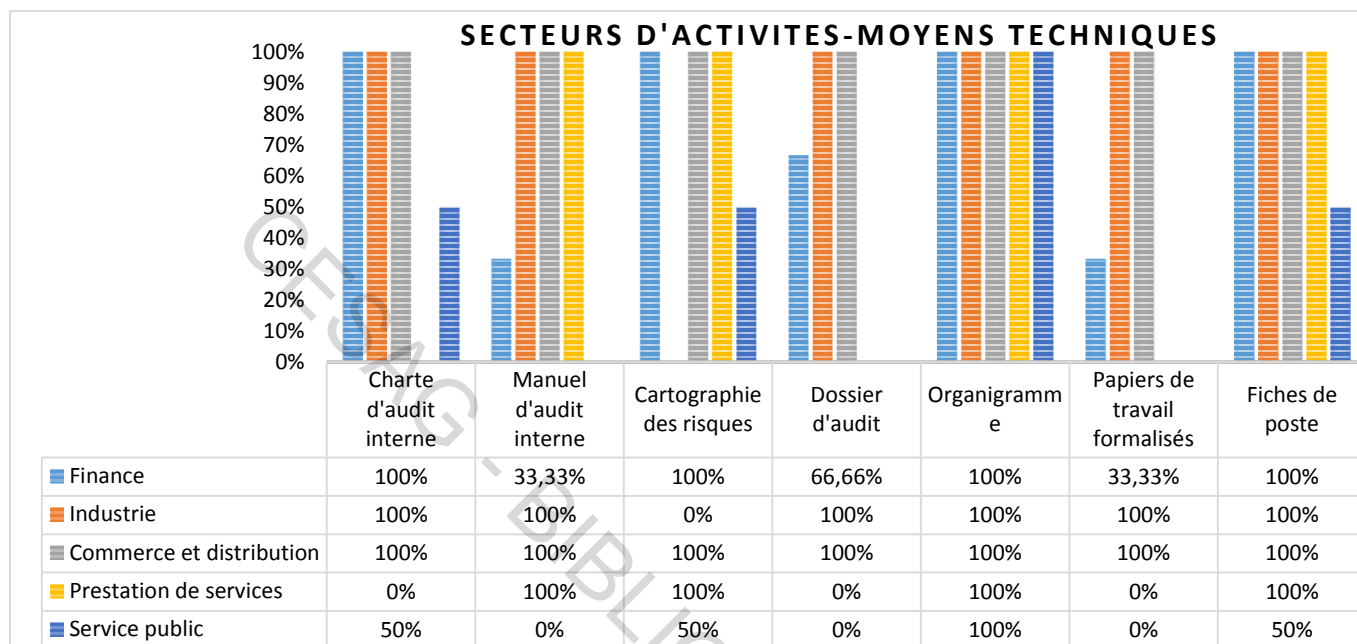
De cette figure nous pouvons remarquer qu'au moins la moitié des entreprises privées disposent de tous les moyens techniques. Ce constat n'est pas valable pour les entreprises mixtes et publiques. Dans ces dernières, nous constatons l'absence de manuel d'audit interne (dans les entreprises publiques), de cartographie des risques (dans les entreprises mixte et dans 50% des entreprises publiques), de dossier d'audit et de papiers de travail formalisés (dans les entreprises publiques).

La disposition des moyens d'audit serait fortement influencée par la structure actionnariale. Plus l'entreprise appartient à l'Etat, moins les moyens d'audit sont disponibles. Une analyse plus approfondie nous amène à imputer cette défaillance au système d'organisation qui prévaut dans les administrations publiques marquées par une primauté des répressions des fraudes que les préventions ou les maîtrises des risques de fraude. C'est ce qui pourrait expliquer d'ailleurs la présence des services d'inspections d'Etat ou de contrôle. Mais il faut aussi noter que les pratiques sont en évolution même si cette évolution peine à véritablement se départir des anciennes pratiques.

7.2.2 Secteurs d'activités-moyens techniques

La disponibilité des moyens techniques est-elle liée au secteur d'activité des organisations ? Pour répondre à cette question, nous mettrons en relation les différents secteurs identifiés dans le cadre de notre étude et les moyens techniques.

Figure 5-Secteur d'activité-moyens techniques



Source : nous même

La disponibilité des moyens dans les différents secteurs d'activité est mitigée. Un tiers du secteur de la finance dispose de tous les moyens techniques. La cartographie des risques est absente dans le secteur industriel, et moyennement présente dans le secteur public. La charte d'audit interne est absente dans le secteur de prestation des services. Le dossier d'audit et les papiers de travail formalisés ne sont pas disponibles dans les secteurs de prestations de service et de service public.

Les moyens techniques bien qu'étant obligatoires semblent être détenus en fonction des spécificités de chaque secteur d'activité. Même les secteurs dans lesquels ils sont présents, le contenu de ses moyens ne satisfait pas intégralement à celui prévu par les normes et les bonnes pratiques.

Au regard de ces chiffres, nous pourrions confirmer la lenteur dans l'évolution de la pratique de l'audit interne surtout qu'en moyenne les fonctions d'audit ont 14 ans d'ancienneté.

7.3 Conduite des missions

La conduite des missions d'audit interne est clairement définie par les normes et est améliorée par les bonnes pratiques. Avant de faire une analyse de la conduite des missions, il est judicieux de jeter un regard sur les types de mission réalisés.

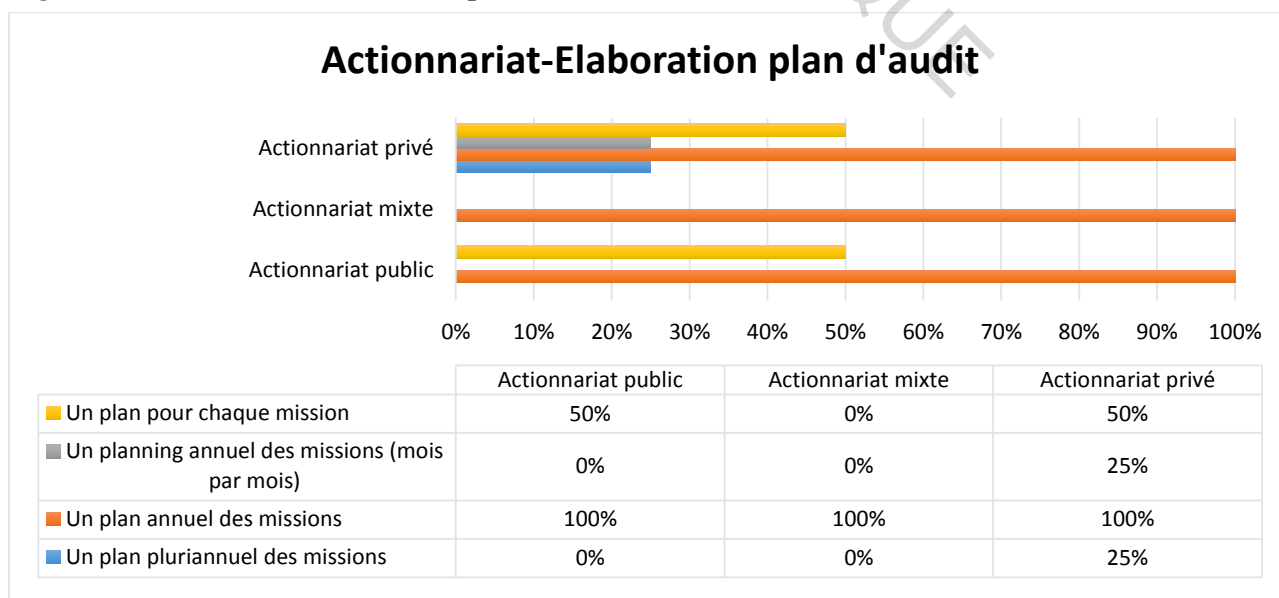
Comme présenté au tableau 13 de la page 70, il y a une primauté des missions d'assurance sur les missions de conseil. Cela s'expliquerait en partie par les raisons qui ont conduit à la création de la fonction d'audit interne. Il s'agirait principalement du respect des procédures, de l'efficacité du contrôle interne, et des obligations légales ou statutaires. Ces motifs conduiraient les fonctions d'audit à mettre un accent particulier sur les missions d'assurance qui définiront la conformité aux procédures et obligations légales ou statutaires mais aussi du niveau d'efficacité du contrôle interne.

S'agissant de la conduite des missions, plusieurs variables pourraient expliquer les démarches entreprises au niveau de chaque phase de la mission. Il peut s'agir de la propriété de l'entreprise, du secteur d'activité, des moyens techniques, des contraintes, de l'effectif, du budget.

7.3.1 Actionnariat-conduite des missions

Il s'agira d'établir la corrélation entre la propriété de l'entreprise et la conduite des missions.

Figure 6-Actionnariat-élaboration plan d'audit



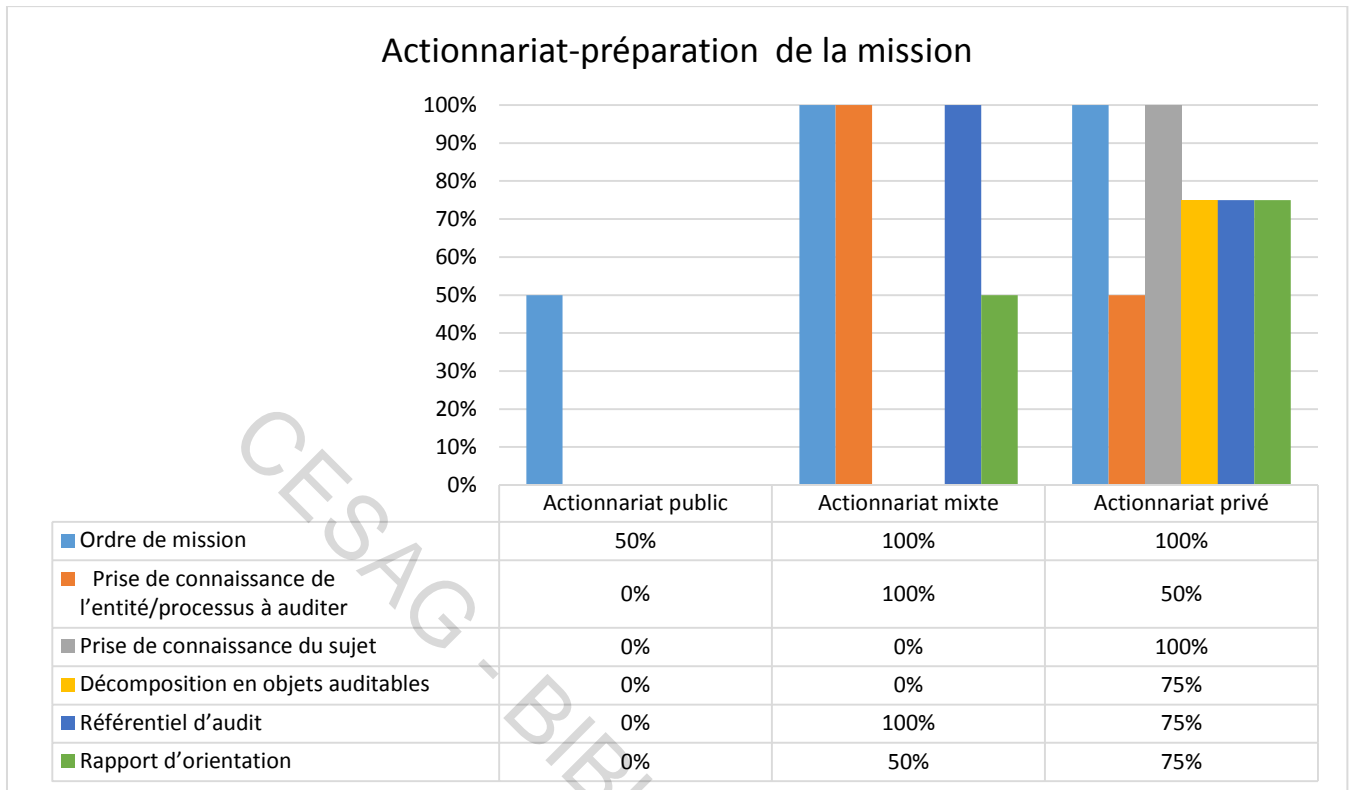
Source : nous même

L'élaboration des plans d'audit serait fortement influencée par la composition de l'actionnariat. L'actionnariat public serait quasiment intéressé par le plan annuel des missions et occulterait le plan pluriannuel des missions et le planning annuel des missions mois par mois. Contrairement à cette tendance, l'élaboration du plan pluriannuel des missions, du planning annuel des missions est effective au niveau de l'actionnariat privé même si il n'y a que 25% seulement qui le font. Nous sommes alors amenés à nous demander les raisons pour lesquelles les plans pluriannuels et un planning annuel des missions ne seraient pas élaborés surtout dans les entreprises publiques. Pour ce faire, il faudrait bien appréhender la perception de l'audit dans le domaine public. Jusqu'à présent, l'audit interne dans les entreprises publiques serait confondu à l'inspection dont la conduite et l'objectif recherché s'oppose à ceux de l'audit. Pendant que l'audit interne cherche à fournir une assurance sur le degré de maîtrise des opérations, apporte des conseils pour les améliorer, l'inspection dans son sens large cherche à situer les responsabilités en cas de manquement et dans une perspective de répression. Dans ce contexte il ne serait pas opportun d'établir un programme pluriannuel des missions ou un planning annuel des missions d'autant plus que les manquements ne seraient pas prévisibles.

Le plan dont l'élaboration est commune aux différents types d'entreprise serait le plan annuel des missions. Il faut cependant noter que son élaboration n'obéit pas aux normes et bonnes pratiques prescrites en la matière. Dans sa conception dans les entreprises publiques, l'accent serait généralement mis sur l'analyse préalable des risques. Pour les entreprises privées, il faut y rajouter la demande spécifique de la direction et ou du conseil d'administration et l'évolution de l'environnement de l'organisation.

L'élaboration du plan d'audit serait aussi liée aux principales missions qui sont attribuées à la fonction d'audit interne. Ainsi nous pouvons observer que plus les missions attribuées à la fonction sont conséquentes, mieux le plan d'audit serait alimenté. Cela est d'autant plus vrai que la fonction d'audit interne ne peut réaliser des missions qui dépasseraient ses attributions ou ses responsabilités sauf sur demandes expresses du sommet hiérarchique.

Figure 7-Actionnariat-préparation de la mission



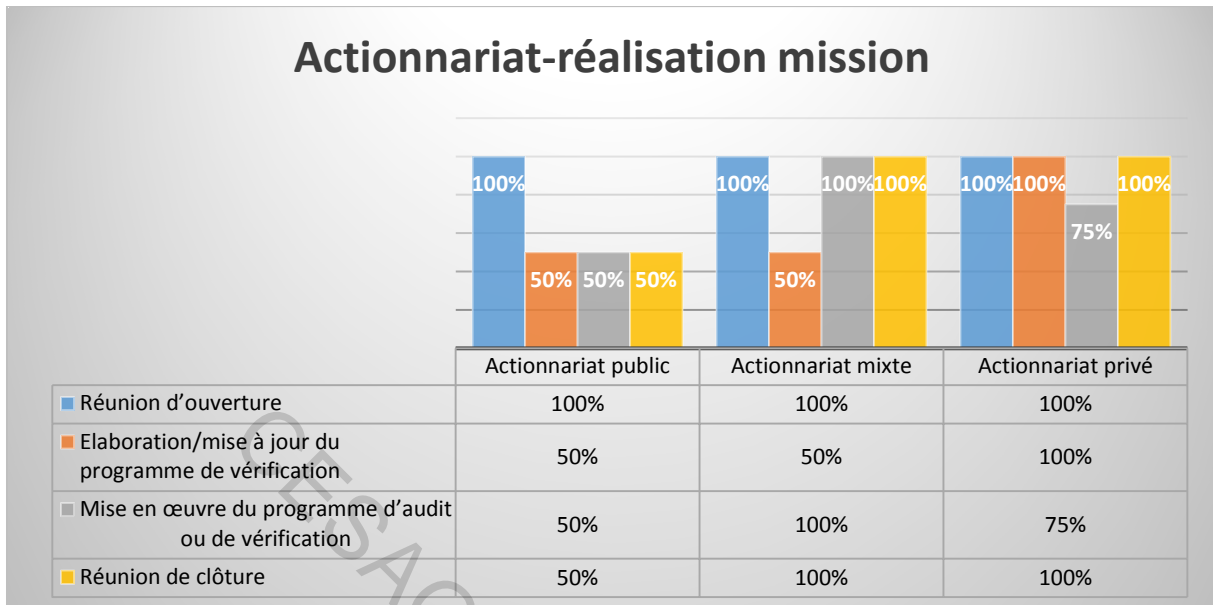
Source : nous même

La préparation de la mission serait mieux réalisée dans les entreprises privées que les entreprises publiques. Au moins 50% des entreprises privées effectuent toutes les étapes de la préparation d'une mission contrairement aux entreprises publiques qui ne prennent pas le soin de la préparer, seule la lettre de mission importerait. La non préparation de la mission au niveau des entreprises publiques semble encore mettre en évidence la conception confuse de l'audit interne dans ces entreprises.

Quant aux entreprises mixtes, elles suivent quatre des six étapes de la préparation de la mission. Nous pouvons aboutir à la conclusion selon laquelle plus l'Etat est présent dans l'actionnariat avec un poids influent, moins les missions d'audit interne seraient bien préparées.

La non préparation de la mission aura indubitablement des effets sur les autres phases ne serait-ce qu'en terme de temps, de pertinence des observations et des recommandations. De plus, elle augmenterait le risque d'audit (risque de non détection, risque de non contrôle et risque d'erreur significative) et rendrait l'organisation vulnérable.

Figure 8-Actionnariat-réalisation de la mission

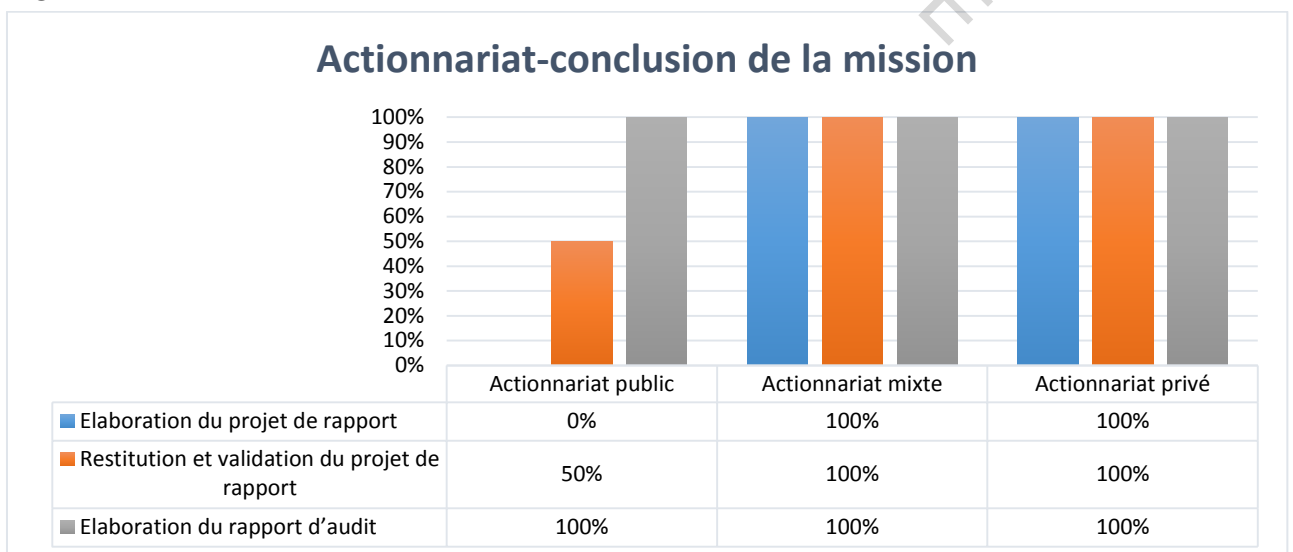


Source : nous même

Nous pouvons constater que toutes les étapes de la réalisation d'une mission sont effectuées quel que soit l'appartenance de la société. La structure actionnariale aurait donc très peu d'impact sur la réalisation de la mission.

Cependant, l'observation de ces étapes semble différer en fonction du secteur (privé ou public). Dans les entreprises privées, 75% au moins observent toutes les étapes de la réalisation et au niveau des entreprises publiques ou privées la proportion est de 50%.

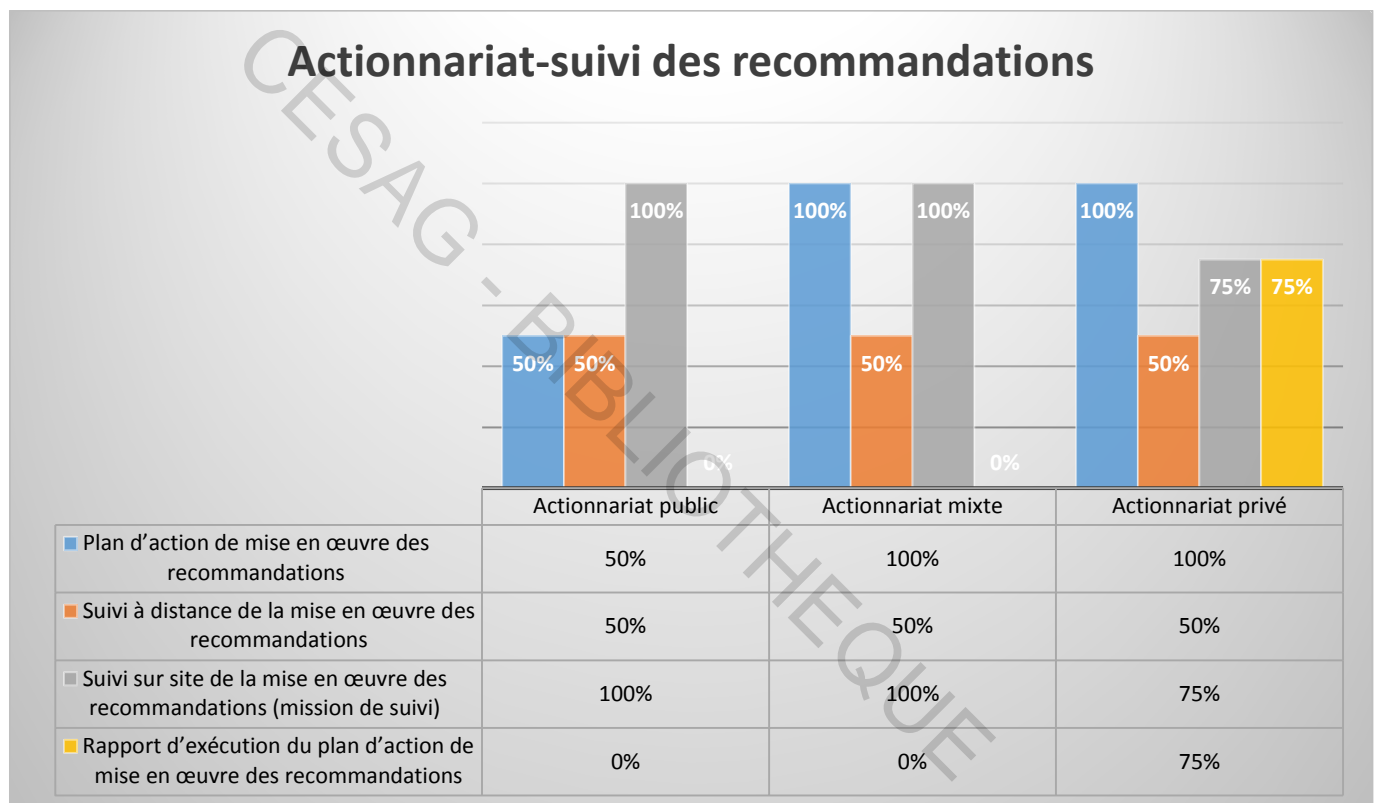
Figure 9-Actionnariat-conclusion de la mission



Source : nous même

Les étapes de la phase conclusion de la mission sont intégralement prises en compte dans les organisations privées et mixte. L'étape d'élaboration du projet de rapport n'est pas observée dans les entreprises publiques. De ce fait la restitution et la validation du projet de rapport par les audités est appliquée partiellement (50%). Nous aboutissons toujours à la même conclusion susmentionnée sur la confusion de l'audit interne et l'inspection. Dans le cadre d'une inspection, il ne semble pas souvent nécessaire d'établir un projet de rapport qui sera restitué aux inspectés pour validation avant l'élaboration du rapport car l'inspecté est suspecté d'avoir commis une faute dont l'inspecteur cherche les éléments probants.

Figure 10-Actionnariat –suivi des recommandations



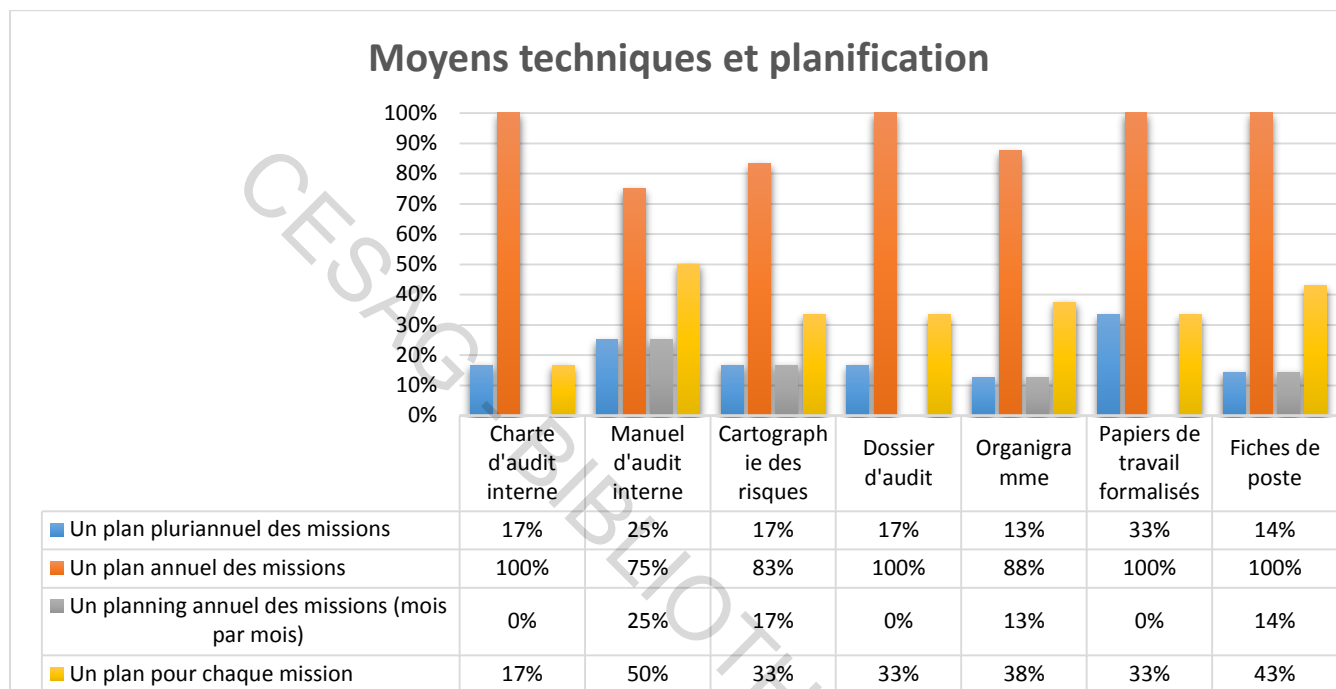
Source : nous même

Le suivi des recommandations semble être faiblement influencé par la propriété de l'entreprise. Nous pouvons cependant constater que l'élaboration d'un rapport d'exécution du plan d'action et de mise en œuvre des recommandations est faite par les seules entreprises privées. Dans les entreprises publiques ou mixtes, les fonctions d'audit interne se contentent de l'élaboration du plan d'action de mise en œuvre des recommandations, et de leur suivi.

7.3.2 Moyens techniques et conduite des missions

La disposition des moyens techniques d'audit (charte d'audit, manuel d'audit interne, cartographie des risques etc.) pourrait être la variable qui influencerait beaucoup plus la conduite des missions d'audit. Nous procéderons à une analyse de cette variable avec les différentes phase de conduite des missions.

Figure 11-Moyens techniques et planification



Source : nous même

La réalisation de la planification serait beaucoup influencée par la disposition d'une charte d'audit, du manuel d'audit interne, et surtout de la cartographie des risques. En effet, ces trois moyens techniques définissent, pour le premier, les missions, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne, le second, le cadre de travail et le référentiel d'audit et pour le troisième le prérequis des missions à effectuer. De ce fait, une bonne planification dépendrait de la disposition de la majorité de ces moyens techniques.

Tableau 28-Moyens techniques-autres phases de la mission

Phase	Moyens techniques Etapes missions	Charte d'audit interne	Manuel d'audit interne	Cartographie des risques	Dossier d'audit	Organigramme	Papiers de travail formalisés	Fiches de poste
Préparation	Ordre de mission	100%	100%	100%	100%	88%	100%	100%
	Prise de connaissance de l'entité/processus à auditer	67%	100%	67%	67%	50%	100%	57%
	Prise de connaissance du sujet	67%	100%	67%	67%	50%	100%	57%
	Décomposition en objets auditables	50%	75%	50%	50%	38%	100%	43%
	Elaboration du référentiel d'audit	83%	100%	83%	83%	63%	100%	71%
	Rapport d'orientation	67%	100%	67%	67%	50%	100%	57%
Réalisation	Réunion d'ouverture	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Elaboration/mise à jour du programme de vérification	100%	100%	100%	100%	75%	100%	86%
	Mise en œuvre du programme d'audit ou de vérification	100%	100%	100%	100%	75%	100%	86%
	Réunion de clôture	100%	100%	100%	100%	88%	100%	100%
Conclusion	Elaboration du projet de rapport	100%	100%	100%	100%	75%	100%	86%
	Restitution et validation du projet de rapport	100%	100%	100%	100%	88%	100%	100%
	Elaboration du rapport d'audit	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Suivi des recommandations	Plan d'action de mise en œuvre des recommandations	100%	100%	100%	100%	88%	100%	100%
	Suivi à distance de la mise en œuvre des recommandations	67%	100%	67%	67%	50%	100%	57%
	Suivi sur site de la mise en œuvre des recommandations (mission de suivi)	100%	100%	100%	100%	88%	100%	100%
	Rapport d'exécution du plan d'action de mise en œuvre des recommandations	50%	75%	50%	50%	38%	100%	43%
Moyenne		85%	97%	85%	85%	71%	100%	79%

Source : nous même

La tendance générale qui se dégage de ce tableau établirait la relation directe entre les moyens techniques et la conduite des missions d'audit. Ainsi, nous pouvons constater de façon générale que lorsque l'organisation dispose d'une charte d'audit, elle serait apte à respecter les différentes étapes de la mission (toute phase confondue à l'exception de la planification) à

85%. Il en est de même lorsqu'elle dispose d'une cartographie des risques et d'un dossier d'audit.

Le niveau d'observation des différentes étapes de conduite de la mission atteint les plus hauts niveaux lorsque l'organisation dispose de manuel d'audit interne (97%) et des papiers de travail formalisés (100%).

Au regard ces chiffres, nous pouvons conclure qu'une bonne exécution des missions nécessiterait des moyens techniques que sont la charte d'audit interne, la cartographie des risques, un dossier d'audit, un manuel d'audit interne et des papiers de travail formalisés.

Cette relation semble mettre en exergue la nécessité du cadrage de la pratique de l'audit interne dans l'organisation par des documents ou moyens techniques tel que voulu par les normes et les bonnes pratiques.

7.3.3 Conduite des missions et contraintes

Nous voudrions porter un regard critique sur les contraintes qui pèsent sur la fonction d'audit interne dans le but d'apprécier leurs impacts sur la conduite des missions. Pour ce faire nous avons procédé à la détermination des coefficients de corrélation entre les contraintes et les différentes étapes (voir annexe 3, page 133).

Les fonctions d'audit interne sur lesquelles pèsent plusieurs contraintes ont des difficultés à observer les étapes de la conduite des missions de la planification au suivi des recommandations. Ce constat est plus marqué au niveau des entreprises publiques. Leurs fonctions d'audit ont 70% des principales contraintes identifiées. Les contraintes les plus saillantes qui sévissent dans ces organisations seraient essentiellement liées à la nature des missions, au système d'information, à la culture de gestion, au niveau de rattachement hiérarchique, au niveau de formation des auditeurs, au gouvernement d'entreprise et à l'absence de cartographie des risques.

Contrairement à ces fonctions qui ont plus de contraintes, celles qui en ont moins seraient plus disposées à observer plus de la moitié des étapes de conduite de mission.

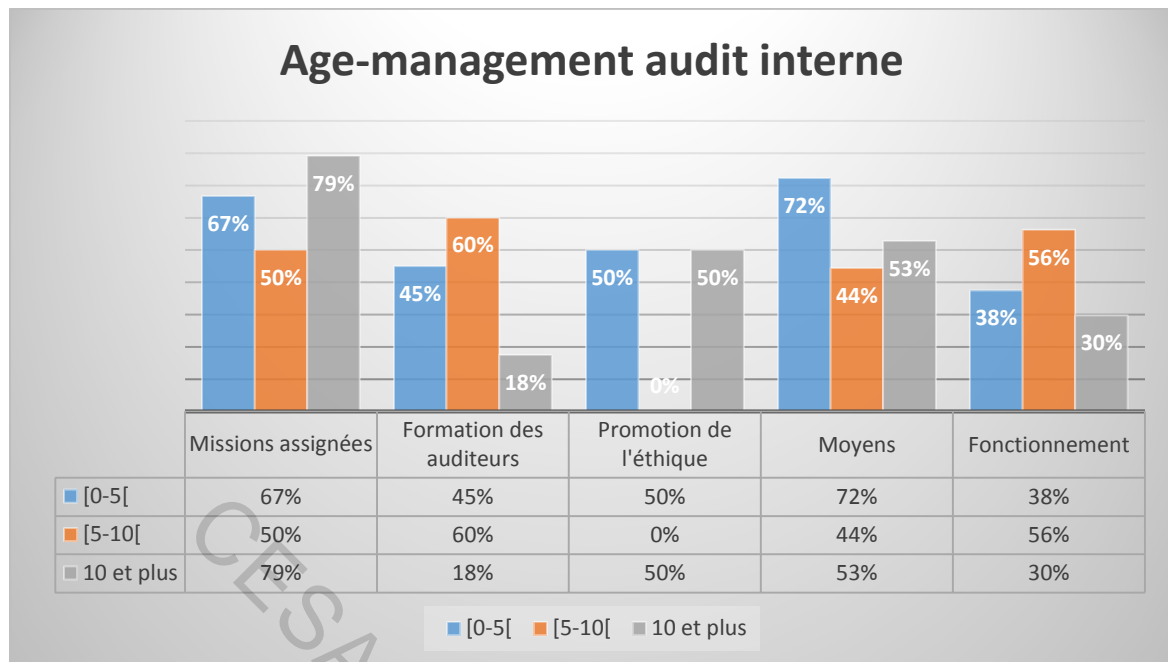
Les données de l'étude montrent que les contraintes qui auraient une influence significative sur la conduite des missions sont entre autres :

- ❖ Les contraintes budgétaires : elles impacteraient fortement toutes les phases de conduite des missions c'est-à-dire de la planification au suivi des recommandations. Le budget alloué aux fonctions d'audit interne n'étant pas suffisant (en moyenne 1 678 571 FCFA par an), les missions ne seraient pas effectuées efficacement.
- ❖ Les contraintes liées à la nature des missions seraient les déterminants de la planification, de la préparation, et de réalisation de la mission.
- ❖ Les contraintes liées au système d'information qui influenceraient particulièrement la préparation, la réalisation, la conclusion de la mission et de suivi des recommandations.
- ❖ Les contraintes liées à la culture de gestion influenceraient pratiquement toutes les phases de conduite de mission.
- ❖ Les contraintes liées au rattachement hiérarchique : cette contrainte agirait spécialement sur les phases de planification, de réalisation et surtout sur la mise en œuvre des recommandations.
- ❖ Les contraintes liées à la charge de travail et à l'effectif : elles auraient une influence sur la préparation de la mission et sa réalisation.
- ❖ Les contraintes liées à l'absence de cartographie des risques : elles conditionneraient la planification et détermineraient la bonne conduite de la préparation, de la réalisation, et de la conclusion. Son absence pourrait remettre en cause l'efficacité des missions.
- ❖ Les contraintes liées au gouvernement d'entreprise agiraient sur toutes les phases de conduite des missions.

7.4 Management de la fonction d'audit interne

Le management de la fonction d'audit interne peut être lié à son âge, aux moyens dont elle dispose, de l'existence du comité d'audit.

Figure 12-Age et management de l'audit interne



Source : nous même

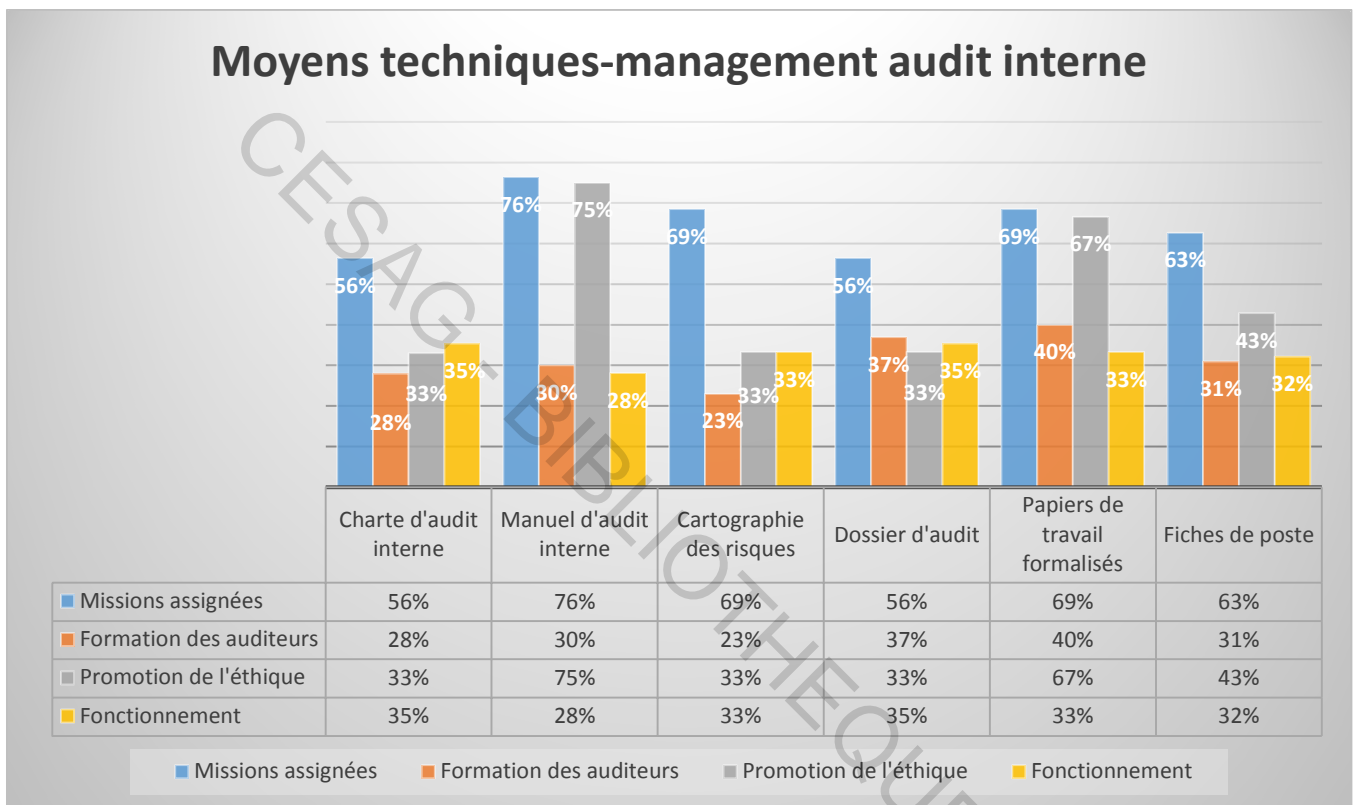
A une exception près, nous constatons que plus la fonction d'audit interne acquiert l'expérience, plus les missions qui lui sont confiées deviennent pléthoriques. Du fait des expériences accumulées la fonction arriverait à avoir une mainmise sur l'ensemble des processus et des activités de l'organisation, elle deviendrait incontournable car détenteur de la « boîte magique » qui renferme le passé (dossier d'audit conservé) et projette le futur à travers des recommandations faites. C'est ainsi qu'elle se verrait confier plus de missions ou d'attribution.

Toujours à une exception près (l'exception faisant la règle), nous pouvons constater aussi que plus la fonction acquiert l'expérience, moins ses besoins en formation seraient importants. A leurs débuts, et en général, les auditeurs internes (non pas tous) ont certes des connaissances théoriques conséquentes mais manquent de pratiques qui peuvent parfois différer de la théorie. Un besoin important de formation s'impose. Par ailleurs, même si le service regorge d'auditeurs expérimentés, ces derniers étant nouveaux (fonction nouvellement créée), ils pourront avoir besoin de certaines formations pour ajuster leurs connaissances pratiques à la nouvelle structuration. Cependant, plus ils y dureront moins ils auront besoin de formations complémentaires sauf pour des modules de mise à niveau afin de s'approprier des bonnes pratiques.

D'après les données collectées, nous pouvons remarquer que l'âge de la fonction n'aurait pas d'influence assez significative sur la promotion de l'éthique.

Les moyens (autres que les moyens techniques et le budget) et le fonctionnement (en termes de contraintes) de la fonction d'audit interne ne seraient pas influencés significativement par l'âge de la fonction car nous pouvons observer une évolution en dents de scie comme le montre la figure.

Figure 13-Moyens-management audit interne



Source : nous même

A l'examen de cette figure, nous pouvons constater que les fonctions d'audit interne qui disposent des moyens techniques de façon générale rencontreraient très peu de contraintes entravant leur fonctionnement. Leurs niveau de contrainte ne représenterait qu'environ le tiers des contraintes que nous avons identifiées.

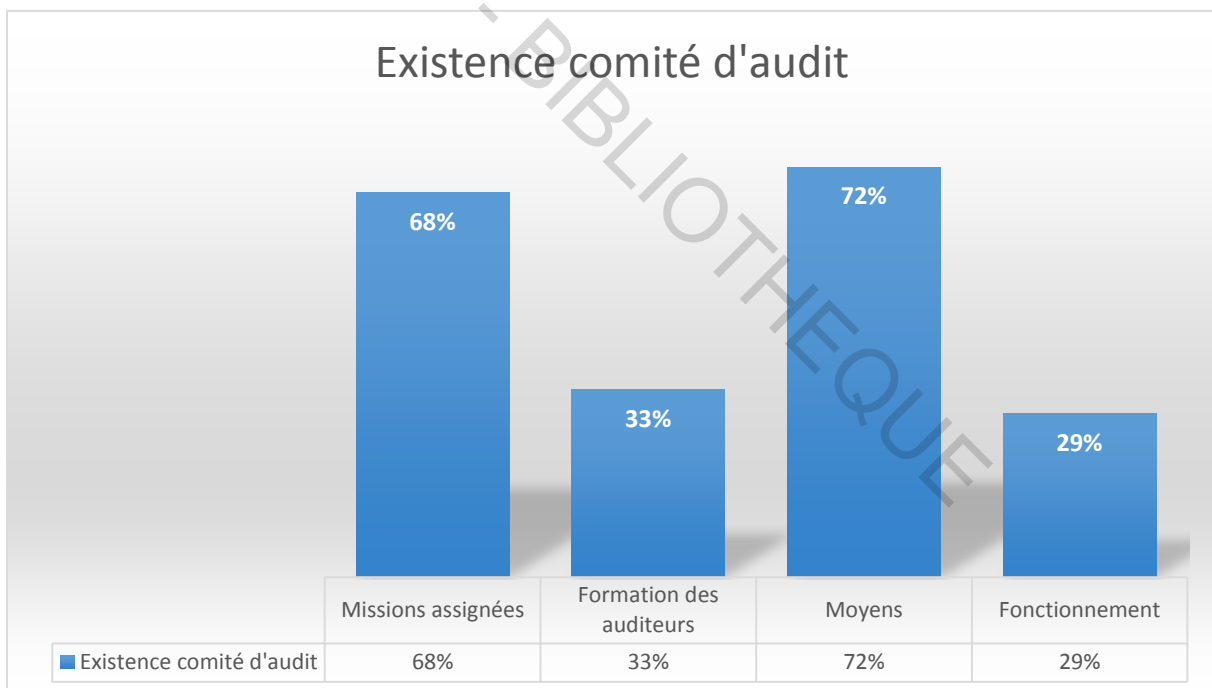
La promotion de l'éthique serait plus faite par les fonctions d'audit interne qui disposeraient de manuel d'audit interne et par celles qui auraient des papiers de travail formalisés. Il est évident que la disposition de ces moyens techniques impliquerait la connaissance du code de d'éthique/de déontologie, mais sa promotion auprès des auditeurs serait tout autre. Toutefois, les fonctions d'audit interne participeraient activement à la promotion de l'éthique dans

l'organisation à travers le contrôle de l'application du code de conduite (code d'éthique) de l'organisation et la sensibilisation des salariés sur les règles de conduite à respecter dans le cadre de leurs activités.

En ce qui concerne la formation des auditeurs, nous pouvons remarquer que la disposition des moyens techniques allègerait substantiellement les besoins de formations des auditeurs. En effet, pour ne prendre que ce cas, le manuel d'audit interne, est en lui-même un outil de formation privilégié des auditeurs et constituerait un référentiel pour les auditeurs. Il en est ainsi des papiers de travail formalisés et des dossiers d'audit.

La disponibilité de ces moyens serait un indicateur de bonne organisation de la fonction et de sa conformité aux normes et aux bonnes pratiques. Un tel gage pousserait les responsables des organisations à confier plus de missions à l'audit interne.

Figure 14-Existence comité d'audit-management audit interne



Source : nous même

L'existence d'un comité d'audit au sein d'une organisation serait un grand atout pour la fonction d'audit interne. On remarque ainsi que l'existence d'un comité d'audit entrainerait un niveau élevé des missions qui seraient assignées à la fonction, les moyens mis à sa disposition sont aussi conséquents. Les contraintes de fonctionnement sont assez limitées et les besoins de formation représentent le tiers des besoins identifiés.

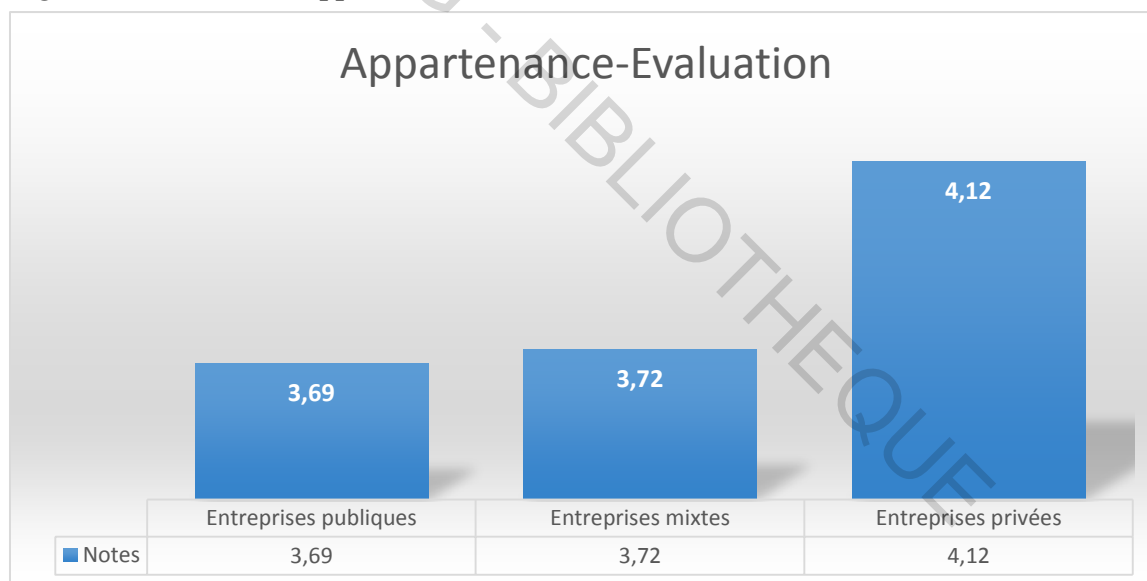
L'existence d'un comité d'audit ne serait cependant pas une condition suffisante, il faut en plus avoir une fréquence régulière de réunion avec ce comité afin d'aborder les sujets pertinents pour le bon fonctionnement du service.

7.5 Evaluation de la fonction d'audit interne

L'évaluation de la fonction d'audit interne est la conséquence des analyses qui ont été faites plus haut. Cette évaluation est à la fois une évaluation externe et surtout une auto évaluation. Nous ferons une analyse de l'évaluation des fonctions d'audit interne en fonction de leur appartenance (secteur public ou privé), la disposition des moyens techniques, et la conduite des missions.

7.5.1 Evaluation et appartenance

Figure 15-Evaluation-appartenance (notes allant de 1 à 5)



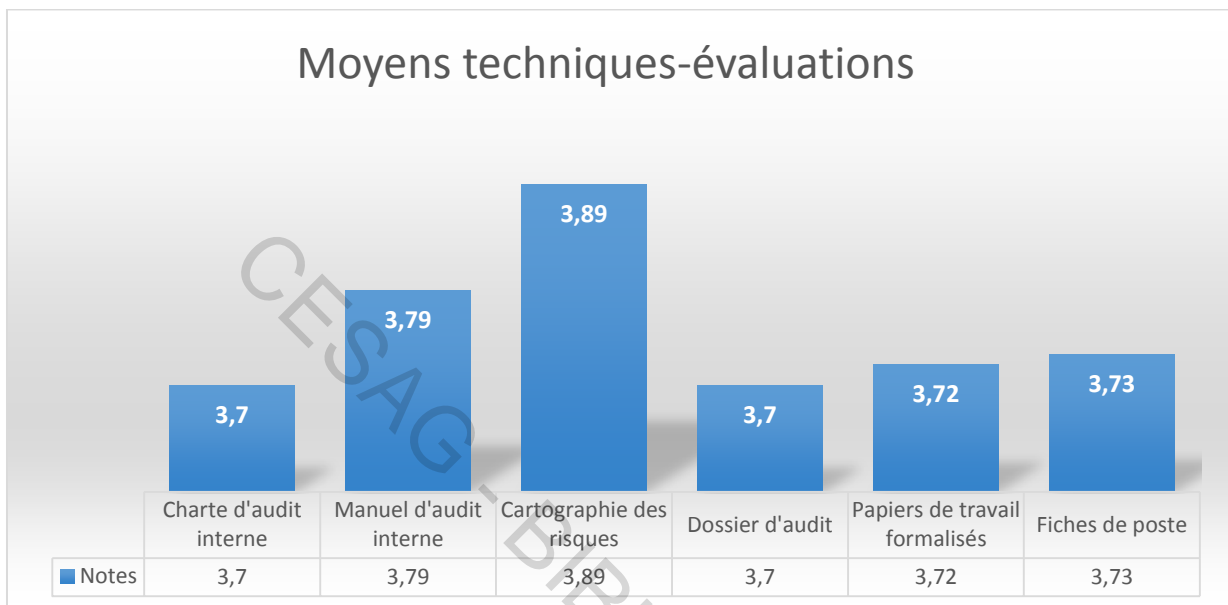
Source : nous même

Comme il fallait s'y attendre, les entreprises privées dans lesquelles la pratique de l'audit interne est mieux faite (comparativement aux entreprises publiques) semblent voir leurs fonctions d'audit avoir le niveau de satisfaction le plus élevé. Le niveau de satisfaction des fonctions d'audit dans les entreprises publiques est en dessous de la moyenne qui est 3,79 (notes allant de 1=faible à 5= élevé). Ce niveau faible de satisfaction s'expliquerait par les contraintes qui pèsent sur elles, contraintes qui constitueraient des freins à l'exercice de leurs

activités dans les règles de l'art. Les entreprises mixtes, quant à elles, seraient juste au-dessus de la moyenne. Nous pouvons y percevoir la main de l'Etat.

7.5.2 Moyens techniques et évaluation

Figure 16-Moyens-Evaluation (notes allant de 1 à 5)

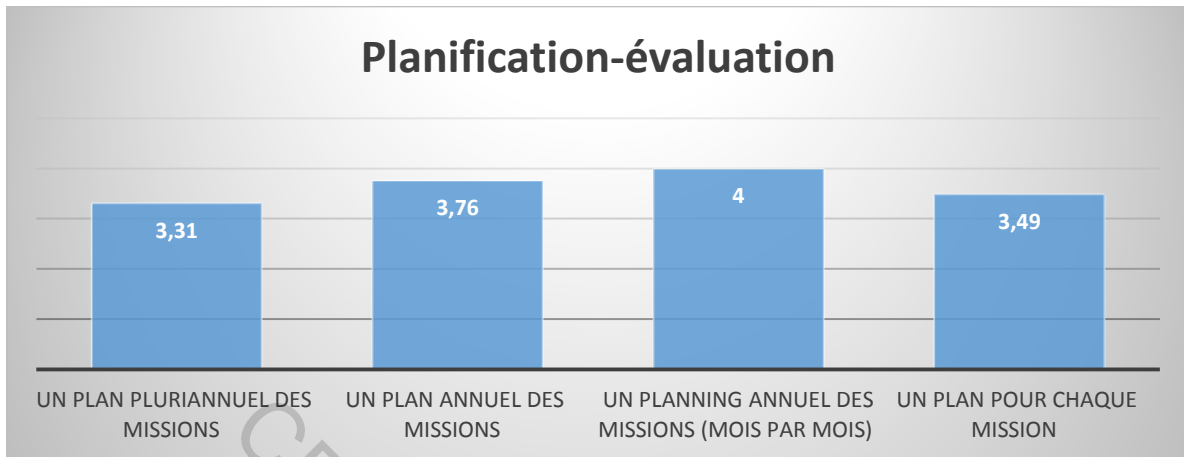


Source : nous même

Les fonctions d'audit interne qui disposeraient d'une cartographie des risques seraient les plus satisfaites selon l'auto évaluation, puis les fonctions qui disposeraient de manuel d'audit interne. Nous pouvons constater que les niveaux de satisfaction en fonction de la détention de ces moyens sont au-dessus de la moyenne de satisfaction. La disposition d'une cartographie des risques et d'un manuel d'audit seraient de très bons atouts pour ces fonctions et contribueraient à rendre plus agréable l'exercice de l'activité.

7.5.3 Planification et évaluation

Figure 17-Planification-évaluation (notes allant de 1 à 5)



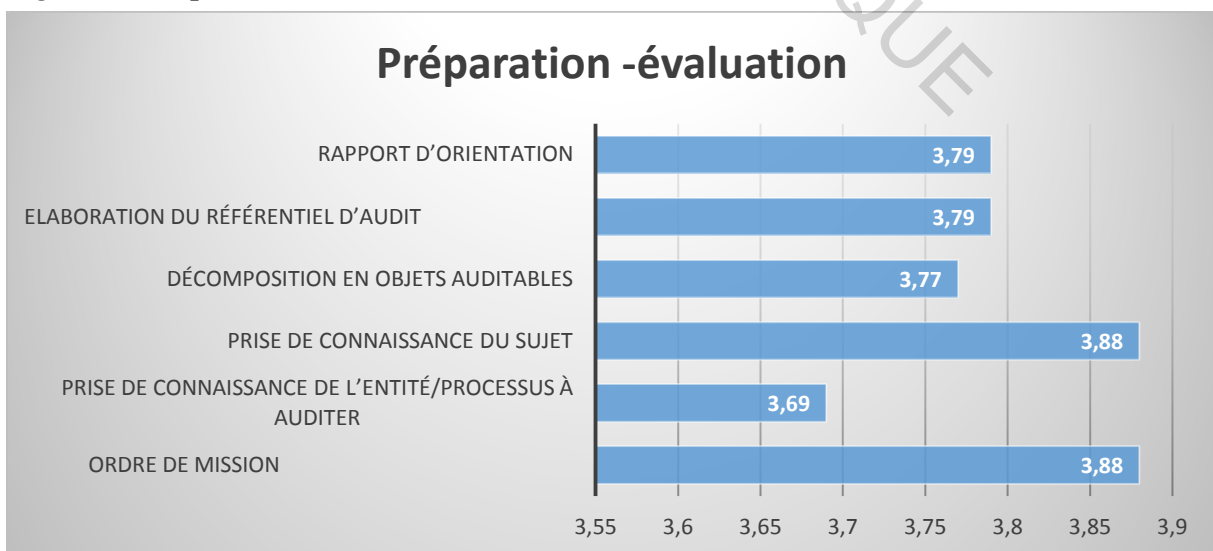
Source : nous même

S'agissant d'une auto évaluation qui est parfois subjective, nous pouvons remarquer que les fonctions qui ont un niveau de satisfaction seraient celles qui établissent un planning annuel des missions (mois par mois) suivies de celle qui ont un plan annuel des missions.

En principe, une prévision pluriannuelle des missions et un plan pour chaque mission devraient mieux conforter les auditeurs internes et assurer un bon niveau de satisfaction.

7.5.4 Préparation et évaluation

Figure 18-Préparation-évaluation (notes allant de 1 à 5)

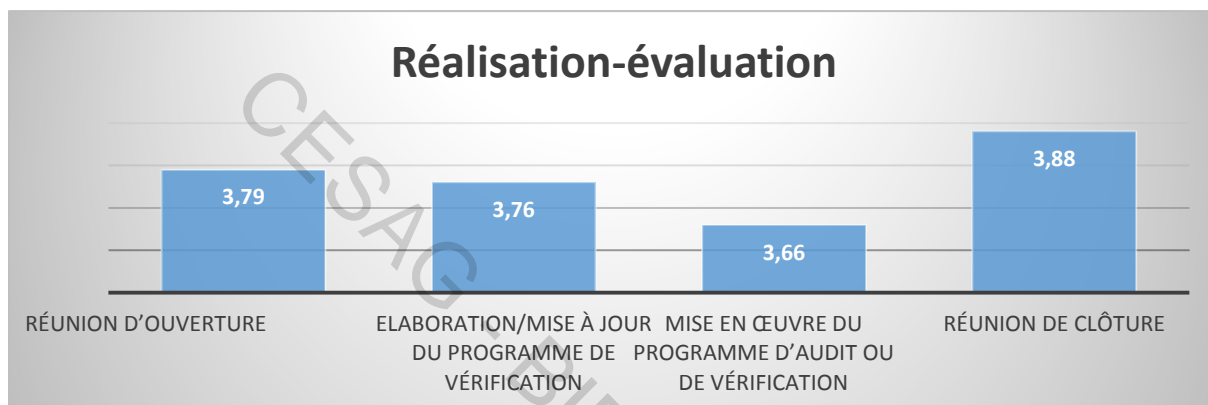


Source : nous même

Le niveau de satisfaction serait assez haut, lorsque dans la préparation de la mission, les auditeurs prennent le soin de connaître le sujet, d'élaboration un référentiel d'audit et un rapport d'orientation et s'ils disposent d'un ordre de mission. En somme leur niveau de satisfaction s'élèverait au fur et à mesure qu'ils observent les étapes de la préparation de la mission.

7.5.5 Réalisation-évaluation

Figure 19-Réalisation-évaluation (notes allant de 1 à 5)



Source : nous même

Les niveaux de satisfaction de la phase de réalisation seraient plus élevés lorsque les auditeurs font les réunions d'ouverture et de clôture. Ces deux réunions permettraient aux auditeurs de se faire connaître des audités, de leur définir l'objectif et la méthodologie de la mission et, en fin de mission, de faire valider les observations.

7.5.6 Conclusion-évaluation

Figure 20-Conclusion et évaluation (notes allant de 1 à 5)

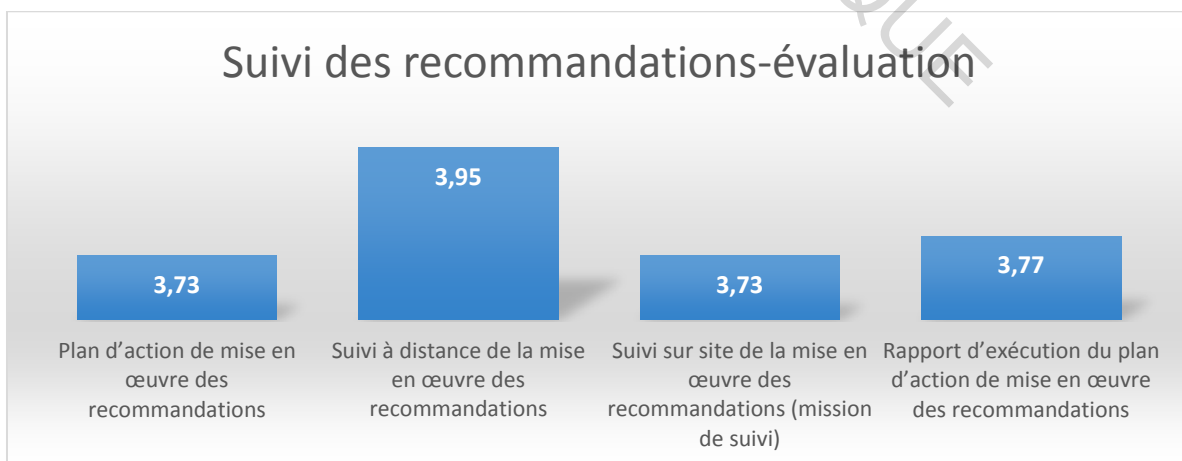


Source : nous même

Le niveau de satisfaction serait appréciable lorsque les différentes étapes de la conclusion sont observées. L'élaboration du projet de rapport a pour but de faire valider les observations faites par les audités et de recueillir leurs réponses sur les points de divergence et surtout sur l'applicabilité du plan d'action. Il serait difficile pour l'audit interne de contribuer à l'amélioration des performances ou à la création de valeur si les recommandations faites n'ont pas acquis l'adhésion de ceux chargés de leur mise en œuvre.

7.5.7 Suivi des recommandations –évaluation

Figure 21-Suivi des recommandations –évaluation (notes allant de 1 à 5)



Source : nous même

La mise en œuvre des recommandations est l'aboutissement des missions d'audit interne. Plus les recommandations formulées sont mises en œuvre, plus le niveau de satisfaction

deviendrait important et l'audit interne se conforterait dans sa fonction et serait plus disposé à toujours œuvrer pour l'atteinte des objectifs.

Les résultats ainsi analysés nous ont permis d'apprécier les interdépendances entre les variables indépendantes et leurs influences sur les variables dépendantes. Ainsi, la pratique de l'audit interne pour notre échantillon serait fortement influencée par l'appartenance de l'entreprise (actionnariat), le secteur d'activité, le niveau de rattachement hiérarchique la disposition des moyens d'audit. En outre des interdépendances entre ces variables expliqueraient au mieux certaines tendances observées.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les normes régissant la pratique de l'audit interne ainsi que les bonnes pratiques constituent un référentiel permettant aux auditeurs d'évoluer dans leur métier. Toutefois, cela exige d'eux une meilleure compréhension et application de ces normes et de ces bonnes pratiques.

Cette deuxième partie de notre étude consacrée à la pratique de l'audit interne dans les organisations au Sénégal, nous a permis de confronter cette pratique au référentiel constitué des normes et des bonnes pratiques. Ainsi, sur la base d'un échantillon de huit organisations établies dans différents secteurs d'activités et avec des structures actionnariales diverses, nous avons collecté des informations relatives à cette pratique au Sénégal.

De façon générale, et sur la base des résultats présentés, la pratique de l'audit interne dans les organisations au Sénégal est à niveau embryonnaire. L'application des normes d'audit interne serait à un niveau assez acceptable. Il en est ainsi de l'observance des bonnes pratiques.

Ce niveau de la pratique de l'audit interne serait beaucoup influencé par la structure de l'actionnariat, le secteur d'activité, le niveau de rattachement hiérarchique et la disponibilité des moyens d'audit.

L'appréciation mitigée de la pratique de l'audit interne au Sénégal nous a amené à formuler des recommandations tant à l'attention des auditeurs internes, de l'IIA que de l'Etat. Ces recommandations, nous l'espérons, pourront améliorer cette pratique combien importante pour les organisations soucieuses d'une meilleure gestion.

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

De façon générale, une pratique est rarement statique. Elle est dynamique car elle est amenée à suivre les évolutions qui s'imposent à elle. L'audit interne ne fait pas exception à ce principe de base. L'élaboration des normes par l'instance normalisatrice fait l'objet de mises à jour régulières afin de mieux conforter la pratique de l'audit interne dans un environnement en perpétuelle évolution, environnement marqué par l'omniprésence des risques de toute nature.

Ces normes comportent non seulement des caractéristiques qualitatives définissant ce que sont l'audit interne et les auditeurs internes mais aussi des caractéristiques de fonctionnement décrivant les activités d'audit interne et définissant les critères de qualité.

Afin de mieux cerner la pratique de l'audit interne dans le cadre de notre étude longitudinale, il nous a été nécessaire de faire une première partie consacrée à la revue de littérature. Cette démarche obéit non seulement à une exigence scientifique mais aussi à une meilleure compréhension et un cadrage de la thématique étudiée. Elle a consisté à présenter le cadre de la pratique professionnelle de l'audit interne à travers la définition, les objectifs, les missions, le code de déontologie, les normes, l'organisation et enfin le management de l'audit interne. La revue de littérature a été sanctionnée par une synthèse des normes et de bonnes pratiques formant ainsi un référentiel de comparaison avec la pratique qui prévaut dans notre population d'étude représentée par son échantillon.

Grâce à notre méthodologie de recherche, nous avons pu collecter des données de notre échantillon, données présentées et analysées dans la seconde partie de ce document. Ces tendances générales montrent que la pratique de l'audit au Sénégal n'est toujours pas en conformité avec les normes et les bonnes pratiques. En effet, certaines exigences telles que la disponibilité de tous les moyens techniques (charte d'audit interne, manuel d'audit interne, manuel de procédure, cartographie des risques, papiers de travail formalisés, dossiers d'audit), la connaissance et l'application des principes et règles déontologiques, les différentes phases de conduite des missions d'audit interne, la contribution de l'audit interne au management des risques et au gouvernement d'entreprise, ne sont pas observées par toutes les entreprises. L'observance des exigences normatives et l'application des bonnes pratiques sont encore à un niveau embryonnaire, même s'il est vrai que ces fonctions d'audit interne sont en majorité à leur phase de développement (moyenne d'âge de 14 ans).

L'analyse des résultats a révélé, comme il fallait s'y attendre, que la pratique de l'audit interne semble être fondamentalement influencée par l'appartenance ou la propriété de l'organisation

(actionnariat public, privé ou mixte), le secteur d'activité, la disponibilité des moyens techniques susmentionnés, le niveau de rattachement hiérarchique et les différentes contraintes. Ces différentes interrelations permettent ainsi de mieux comprendre les tendances qui ont été dégagées.

Au regard de ces résultats et des analyses qui ont été faites, il convient à juste titre de formuler quelques recommandations aux auditeurs de façon générale, à l'IIA Sénégal et enfin à l'Etat.

Aux auditeurs internes, nous recommandons vivement :

- ❖ la poursuite des formations après les études diplômantes, formations sanctionnées par des certificats en audit interne (CIA, CISA, etc) ;
- ❖ la recherche permanente en documentation d'audit interne afin d'être au diapason des dernières évolutions du métier ;
- ❖ la prise de connaissance des normes d'audit interne de l'IIA et du code de déontologie et leur promotion auprès des collaborateurs ;
- ❖ l'affiliation à des associations d'audit interne notamment de l'IIA Sénégal, pour le partage d'expérience et bénéficier ainsi des avantages liés au statut de membre ;

A l'attention de l'IIA Sénégal, nous recommandons :

- ❖ une action communicative plus dynamique et orientée aussi vers les potentiels auditeurs internes (étudiants en fin de formation en audit) : pour ce faire, un cadre de concertation auditeurs internes et étudiants pourrait être établi et l'accompagnement et /ou la création des clubs ou d'association d'étudiants en audit ;
- ❖ une approche personnalisée vers les auditeurs internes dans les organisations afin d'obtenir leur adhésion massive à l'association ;
- ❖ l'organisation des journées portes ouvertes pour faire mieux connaître l'audit interne au public qui a généralement une conception erronée de l'audit et susciter un intérêt particulier pour divers acteurs (chefs d'entreprise, partenaires techniques et financiers etc.) ;
- ❖ l'alimentation constante en ressources documentaires (établissement d'une bibliothèque d'audit interne ou son approvisionnement régulier ou la production en interne de documents traitant des thématiques d'audit interne) ;

A l'attention de l'Etat, nous recommandons :

- ❖ l'accompagnement des activités ou des initiatives prises par l'IIA ;
- ❖ l'érection des fonctions d'audit interne à la place des inspections au sein des structures étatiques ;
- ❖ l'adoption des textes règlementaires ou législatifs favorisant la création des fonctions d'audit interne dans les organisations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Annexe 1-Questionnaire sur la pratique de l'audit interne au Sénégal

Pratique de l'audit interne dans les organisations au Sénégal

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1. Identification de la structure

1.1 Raison sociale de la structure :

1.2 Date de création :

1.3 Forme juridique (veuillez cocher une seule case s'il vous plait)

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Société Anonyme (SA) | <input type="checkbox"/> Etablissement public à caractère administratif |
| <input type="checkbox"/> Société à Responsabilité Limitée (SARL) | <input type="checkbox"/> Société d'Etat |
| <input type="checkbox"/> Société en Commandite Simple (SCS) | <input type="checkbox"/> Société en participation |
| <input type="checkbox"/> Société en Nom Collectif (SNC) | <input type="checkbox"/> Etablissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) |

1.4 Secteur d'activité (veuillez cocher une seule case s'il vous plait)

- | | | | |
|--|---|-------------------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> Agriculture | <input type="checkbox"/> Finance | <input type="checkbox"/> Industries | <input type="checkbox"/> Commerce et distribution |
| <input type="checkbox"/> Prestation de service | <input type="checkbox"/> Service public | <input type="checkbox"/> Transport | <input type="checkbox"/> Autres (à préciser) |

1.5 Structure de l'actionnariat

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Actionnariat public | <input type="checkbox"/> Actionnariat privé |
| <input type="checkbox"/> Actionnariat mixte | <input type="checkbox"/> Autres (à préciser)..... |

1.6 Effectif du personnel

1.7 Chiffre d'affaire

2. Information générale sur l'audit interne

2.1 Appellation : Direction Service Département Cellule
 Autres (à préciser)

2.2 Date de création

2.3 Initiateur :

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Conseil d'Administration | <input type="checkbox"/> Régulateurs |
| <input type="checkbox"/> Bailleurs de fonds | <input type="checkbox"/> Autres (à préciser)..... |
| <input type="checkbox"/> Commissaire aux comptes/auditeurs externes | |
| <input type="checkbox"/> Exigence légale | |
| <input type="checkbox"/> Direction générale | |
| <input type="checkbox"/> Gouvernement | |

2.4 Quelles sont les raisons de la création de la fonction d'audit interne ?	Oui	Non
a) La taille de l'entité		
b) La crainte de la fraude		
c) Respect des procédures		
d) Efficacité du contrôle interne		
e) Obligation légale ou statutaire		
f) Autres (à préciser)		

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.5 A quel niveau hiérarchique la fonction d'audit interne est-elle rattachée ?

- Comité d'audit Contrôle de gestion
 Direction comptable et financière Autres (à préciser).....
 Direction générale

2.6 Quel est l'effectif du service d'audit interne.....

2.7 Quel est le nombre d'auditeurs internes certifiés

2.8 Le service d'audit interne dispose-t-il :

- D'une charte d'audit interne
 D'un organigramme
 Des fiches de poste
 D'un manuel d'audit interne
 Des papiers de travail formalisés

CFSAAG - BIBLIOTHEQUE

3. Pratique de l'audit interne

3.1 Cadre déontologique	Oui	Non
a) Avez-vous connaissance du code de déontologie de l'IIA ?		
b) En assurez-vous la promotion auprès de vos collaborateurs ?		

3.2 Dans quelle mesure appliquez-vous les principes et règles déontologiques dans le cadre des activités d'audit interne ? (1=faible application, 5=forte application)

	1	2	3	4	5
a) Intégrité					
b) Objectivité					
c) Confidentialité					
d) Compétence					

3.3 Quelle est la proportion des types de missions que vous réalisez ?

- ❖ Mission d'assurance : 0% 10% ; 30% ; 50% ; 70% ; 90% ; 100%
- ❖ Mission de conseils : 0% 10% ; 30% ; 50% ; 70% ; 90% ; 100%

3.4 Quelles sont les principales missions assignées à la fonction d'audit interne?	Oui	Non
a) Evaluer le système d'organisation		
b) Evaluer l'adéquation et l'efficacité du dispositif du contrôle interne		
c) S'assurer de la fiabilité et de l'intégrité des informations et des moyens utilisés pour collecter, traiter, enregistrer et diffuser ces informations		
d) Elaborer des procédures		
e) Mettre à jour des procédures		
f) Superviser l'élaboration des procédures		
g) S'assurer de la bonne application des règlements et textes juridiques		
h) Vérifier et évaluer le dispositif de maîtrise des risques		
i) S'assurer de la protection et de l'optimisation des ressources		
j) Gérer les relations avec les auditeurs externes		
k) Gérer l'ensemble des procédures		
l) Recenser et classer l'ensemble des notes de service		
m) Organiser, suivre et contrôler les inventaires de fin d'exercice		
n) Participer à la planification, au développement et à l'implantation d'un système informatique		
o) S'assurer du respect du code d'éthique et/ou de conduite		
p) Produire des rapports d'activité de l'audit interne		
q) Elaborer la cartographie des risques		
r) Mettre à jour la cartographie des risques		
Autres (à préciser)		

3.5 Dans le cadre de la planification des missions, élaborer-vous :

- Un plan pluriannuel des missions (si oui, préciser le nombre d'année couvert ____ans) ?
- Un plan annuel des missions ?
- Un planning annuel des missions (mois par mois) ?
- Un plan pour chaque mission ?

3.6 Parmi les éléments suivants, lesquels sont pris en compte pour construire le plan d'audit ?

- L'analyse préalable des risques (ou cartographie des risques)
- Demande spécifique de la direction générale, du comité d'audit et/ ou du conseil d'administration
- Demande spécifique des directions opérationnelles
- Evolutions de l'environnement ou de l'organisation
- Logique de passage fréquent (toutes les x années)
- Logique de couverture géographique
- Reconduction des missions non exécutées des plans précédents
- Autres (à préciser).....

3.7 Quel est l'organe ou l'instance d'approbation du plan d'audit ?

- Directeur général Conseil d'administration Les deux

3.8 Le plan d'audit tient-il compte :

- De la nature des missions ?
- Du budget temps global ?
- Du budget-temps alloué à la mission
- De la disponibilité des auditeurs
 - De la disponibilité des audités
 - Des missions non programmées
 - Des compétences externes à l'audit interne
 - De l'évaluation du niveau d'exécution du plan

3.9 Dans la phase de préparation d'une mission d'audit quelles sont les étapes habituellement prises en compte ?

- Ordre de mission
- Prise de connaissance de l'entité/processus à auditer
- Prise de connaissance du sujet
- Décomposition en objets auditables
- Elaboration du référentiel d'audit
- Rapport d'orientation

3.10 Dans la phase de réalisation d'une mission d'audit quelles sont les étapes habituellement prises en compte ?

- Réunion d'ouverture
- Elaboration/mise à jour du programme de vérification
- Mise en œuvre du programme d'audit ou de vérification

- Réunion de clôture

3.11 Dans la phase de conclusion d'une mission d'audit quelles sont les étapes habituellement prises en compte ?

- Elaboration du projet de rapport
- Restitution et validation du projet de rapport
- Elaboration du rapport d'audit

3.12 Le service d'audit interne communique-t-il ses rapports au (x):

- Conseil d'administration
- Comité d'audit
- Commissaire aux comptes
- Organismes régulateurs
- Autres (préciser).....

3.13 Dans la phase de suivi des recommandations d'une mission d'audit quelles sont les étapes habituellement prises en compte ?

- Plan d'action de mise en œuvre des recommandations
- Suivi à distance de la mise en œuvre des recommandations
- Suivi sur site de la mise en œuvre des recommandations (mission de suivi)
- Rapport d'exécution du plan d'action de mise en œuvre des recommandations

3.14 Parmi les critères suivants, lesquels sont utilisés pour constituer une équipe d'audit?

- Les objectifs de la mission
- Les contraintes liées à l'expérience des auditeurs
- Les contraintes liées à la compétence des auditeurs
- La personnalité des audités
- L'exigence de renouvellement et d'échange d'expérience
- Cultiver un esprit d'équipe
- Autres (à préciser)
- L'indépendance des auditeurs
- Les connaissances linguistiques

3.15 A quelles fins utilisez-vous l'informatique ?

- Utilisation des modèles d'évaluation des risques
- Statistiques (sondages et autres analyses)
- Préparation des analyses/rapports financiers
- Illustration des analyses
- Cartographie des risques
- Reporting sur les risques
- Standardisation des programmes/outils d'audit/papier de travail
- Mise en œuvre d'autres procédés d'audit
- Préparation et enregistrement des feuilles de travail
- Présentation lors de la restitution du projet de rapport

Utilisation des logiciels spécialisés d'audit (les énumérer)

.....

4. Management du service d'audit interne

4.1 Formation des auditeurs	Oui	Non
a) Avez-vous un plan de formation des auditeurs		
b) A quand remonte votre dernière formation ?		
c) Au cours des trois dernières années, quels sont les domaines couverts par la formation des auditeurs internes ?		
1. Contrôle interne		
2. Méthodologie de l'audit/conduite des missions		
3. Audit comptable et financier		
4. Audits opérationnels		
5. Audit de management		
6. Elaboration du manuel de procédures		
7. Maîtrise des risques		
8. Communication et comportement de l'auditeur interne		
9. Normes/ Code de déontologie et éthique		
10. Elaboration de la cartographie des risques		
11. Autres (à préciser)		

4.2 Les éléments suivants ont-ils été élaborés à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise et quelle est la date de leurs dernières mises à jour ?

Outils	Elaboration interne	Elaboration externe	Date de dernière mise à jour
Charte d'audit interne			
Code d'éthique/Code de conduite			
Cartographie des risques			
Manuel d'audit interne			
Manuel de procédures			

4.3 Quelle est la contribution du service d'audit interne dans la promotion de l'éthique ?

- Participation au comité d'éthique
- Responsable de l'éthique et de la déontologie
- Vérification de l'adéquation du système de reporting des manquements présumés au code de conduite
- Validation du code de conduite (code d'éthique) de l'organisation
- Contrôle de l'application du code de conduite (code d'éthique) de l'organisation
- Rédaction et mise à jour du code de conduite (code d'éthique) de l'organisation
- Sensibilisation des salariés sur les règles de conduite à respecter dans le cadre de leurs activités

4.4 Moyens	Oui	Non
a) Votre charte d'audit interne couvre-t-elle		
1. Les pouvoirs du service d'audit interne ?		
2. Les responsabilités du service d'audit interne ?		
b) Votre dossier d'audit comporte-t-il ?		
1. Un dossier permanent (prise de connaissance)		
2. Un dossier de planification des missions (préparation des missions)		
3. Un dossier de liaison (correspondances échangées)		
4. Un dossier de contrôle (différents papiers de travail)		
c) Dans le cadre de vos activités d'audit, utilisez-vous :		
1. Des feuilles de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP)		
2. Des feuilles d'analyse des risques (FAR)		
d) Les auditeurs internes disposent-ils chacun d'un ordinateur portable		

4.5 Dans quelle tranche se situe le budget annuel alloué à votre service en 2014 ?

- Moins de 5 000 000 FCFA
- De 5 000 000 à 10 000 000 FCFA
- De 10 000 000 à 20 000 000 FCFA
- Plus de 20 000 000 FCFA

4.6 Ce budget a-t-il augmenté au cours des trois dernières années ? Oui Non

4.7 Fonctionnement	Oui	Non
a) Quelles sont les contraintes qui pèsent sur le service d'Audit interne ?		
1. Contraintes budgétaires		
2. Contraintes liées à la nature de la mission		
3. Contraintes liées au système d'information		
4. Contraintes liées à la culture de gestion		
5. Contraintes liées au niveau de rattachement du service		
6. Contraintes liées à la charge de travail		
7. Contraintes liées à l'effectif du service		
8. Contraintes liées au niveau de formation des auditeurs		
9. Contraintes liées à l'absence de cartographie des risques		

10. Contraintes liées au gouvernement d'entreprise		
11. Autres (préciser)		

4.7 Fonctionnement (suite)	Oui	Non
b) Relations avec les auditeurs externes/organe et corps de contrôle de l'Etat		
1. Rencontres périodiques pour discuter des questions d'intérêt commun		
2. Accès réciproques aux papiers de travail de chacun		
3. Echange de rapports d'audits		
4. Missions conjointes		
5. Modalités de mise en œuvre des recommandations de l'auditeur		
c) Évaluez-vous la performance des auditeurs externes ?		
d) Si oui, quelle est la périodicité de l'évaluation ?		

5 Audit interne et autres activités

5.1 Audit interne et management des risques	Oui	Non
c) Votre organisation dispose-t-elle d'une politique de management des risques ?		
d) Dans le cadre du management des risques, l'audit interne a-t-il participé aux activités suivantes ?		
8. Identification et description des processus clés		
9. Identification des risques		
10. Évaluation des risques		
11. Hiérarchisation et formalisation de la matrice des risques		
12. Traitement/maitrise des risques (stratégie et plan d'action de management des risques)		
13. Suivi de l'évolution des risques et de la mise en œuvre des plans d'action de management des risques/reporting sur les risques		
14. Évaluation globale du processus de management des risques		

5.2 Dans votre organisation, qui nomme le responsable de l'audit interne ?

- Le Directeur général
 Le conseil d'administration
 La maison mère
 La tutelle
 Le Comité d'audit
 Autres.....

5.3 Quel est le nombre de réunion formelle tenue avec la direction générale au cours de la dernière année ?

De 1 à 4

De 5 à 10

Plus de 10

5.4 Avez-vous un accès direct au Conseil d'administration ?

Oui

Non

5.5 Quelles formes prend-il ?

Participation aux sessions du Conseil

Réunion avec le comité d'audit

Transmission du plan d'audit pour validation

Transmission des rapports d'audit

Autres (à préciser).....

5.6 Votre structure dispose-t-elle d'un comité d'audit ?

Oui

Non

5.7 Si oui, à combien de réunion de ce comité assistez-vous par an ?

Moins de 4

De 4 à 6

Plus de 6

5.8 Evaluation audit interne-conseil d'administration	Oui	Non
a) L'auditeur interne évalue-t-il le processus de gouvernement d'entreprise ?		
b) Le responsable de l'audit interne participe-t-il à l'évaluation des administrateurs ?		
c) Le responsable de l'audit interne participe-t-il à l'évaluation du conseil d'administration ?		
d) Le responsable de l'audit interne ou le service de l'audit interne est-il évalué par le conseil d'administration ?		

5.9 Lorsque vous participez aux réunions du comité d'audit ou lors de votre rencontre avec la direction générale, quels sont les principaux sujets abordés ?

Sujets abordés	Avec la direction générale	Avec le comité d'audit
1. Missions et responsabilités de l'audit interne		
2. Indépendance de l'audit interne		
3. Conformité au Code de Déontologie, aux Normes IIA/IFACI		
4. Revue des moyens financiers de l'audit interne		
5. Revue des moyens humains de l'audit interne		

6. Zones de risques non couvertes par le plan d'audit		
7. Méthode d'élaboration du plan d'audit		
8. Rapports d'audit interne		
9. Rapports des auditeurs externes et/ou des corps de contrôle de l'Etat		
10. Suivi des recommandations et des plans d'actions		
11. Missions non planifiées y compris à la demande de la direction générale		
12. Processus de management des risques de l'organisation		
13. Coordination avec les auditeurs externes		
14. Evaluation des auditeurs internes		
15. Evaluation des auditeurs externes		
16. Processus de gouvernement d'entreprise		
17. Coordination avec les autres acteurs du contrôle interne		
18. Revue et validation de l'évaluation des risques réalisée par votre service		
19. Votre opinion globale sur le contrôle interne		
20. Autres (à préciser)		

6 Assurance qualité

6.1 Evaluation interne et externe	Oui	Non
a) Votre service a-t-il fait l'objet d'évaluation externe au cours des 5 dernières années ?		
b) Si oui préciser l'évaluateur.....		
c) Avez-vous mis en place un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité au sein de votre service?		
d) Si « oui » ce programme est-il basé sur :		
1. L'affectation du personnel en fonction de la compétence		
2. L'encadrement et la supervision		
3. Le contrôle réciproque		
4. Les réunions de planification des missions		
5. Les réunions d'évaluation des missions		
6. La mise à jour des connaissances		
7. Le recours à des ressources externes		
8. La révision du travail		
9. Un service de contrôle de la qualité		
10. Les questions aux audités		
11. Autres (à préciser)		
e) Avez-vous mis en place un système d'évaluation de la satisfaction des audités ?		
f) Si « oui » quelle est la périodicité des évaluations ?		
g) Le responsable du service d'audit interne :		
1. Veille-t-il au respect des plannings ?		
2. Intervient-il dans les différentes étapes des missions ?		

3. Parcourt-il les papiers de travail et le projet de rapport des auditeurs ?		
4. Préside-t-il la réunion de validation du rapport d'audit par les audités ?		
5. Veille-t-il à la mise en œuvre des recommandations ?		
h) Elaborez-vous :		
1. Des rapports mensuels de gestion ?		
2. Un rapport annuel d'activités ?		
3. Un rapport annuel sur le contrôle interne ?		
i) Évaluez-vous vos auditeurs internes ?		
j) Si « oui » cette évaluation se fait-elle sur la base de :		
1. Le comportement des auditeurs		
2. Leur productivité		
3. Les résultats obtenus (qualité du rapport, respect des délais)		

6.2 Notez sur une échelle de 1 (insuffisant) à 5 (excellent) les aspects suivants relatifs à votre service :

Eléments d'évaluation	1	2	3	4	5
1. Les missions assignées au service					
2. L'indépendance du service					
3. Sa position hiérarchique					
4. L'objectivité des auditeurs internes					
5. Leurs compétences techniques					
6. Leur professionnalisme					
7. Leurs aptitudes en communication					
8. L'effectif du service					
9. Les domaines couverts par l'audit					
10. La prise en compte des suggestions/demandes des audités					
11. Le feed-back aux audités pendant l'audit					
12. La durée des audits					
13. La disponibilité à temps des rapports d'audit					
14. La pertinence des résultats de l'audit					
15. Les recommandations de l'audit					
16. La clarté des rapports					
17. Le processus d'audit					
18. Le suivi des recommandations					
19. Le management du service d'audit interne					
20. Votre compréhension de la mission dans votre service					

21. La compréhension de la mission par vos agents					
22. L'efficacité du service					
23. Les moyens de travail					
24. Le délai moyen d'émission des rapports					
25. Le taux d'acceptation des recommandations					
26. Le taux de réalisation du plan d'audit					
27. Le nombre de missions par auditeur interne					
28. Le respect des normes d'audit interne					
29. Le taux de mise en œuvre des recommandations ;					
30. Le nombre de demandes d'audits supplémentaires par rapport au plan d'audit initial ;					
31. Le taux de satisfaction des audités					
32. Le taux de couverture de la cartographie des risques sur une période prédéfinie ;					
33. La valeur ajoutée par le service					
34. La contribution de votre service à :					
a. L'application des procédures					
b. La fiabilité du contrôle interne					
c. La lutte contre la fraude					
d. La sauvegarde du patrimoine de l'entité					
e. La maîtrise des risques					
f. L'optimisation des ressources					
g. L'amélioration des performances					
35. Les missions conjointes avec d'autres directions du groupe					

6.3 Quels sont selon vous les aspects sur lesquels un responsable de service d'audit interne devra insister pour rendre le service efficace à long et moyen termes?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

7 Renseignements complémentaires

7.2 Poste occupé

7.3 Titre professionnel

7.4 Affiliation professionnelle	Oui	Non
a) Etes-vous membre d'une association professionnelle?		
b) Si « oui » laquelle?		
1. The Institute of Internal Auditors (IIA) Sénégal		
2. Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI)		
3. Union Francophone des Auditeurs Internes (UFAI)		
Autres (préciser)		

7.5 Nombre d'années avec l'employeur actuel :

Moins d'un an

De 1 à 3 ans

De 4 à 5 ans

Plus de 5 ans

Nous vous remercions de votre précieuse coopération.

Annexe 2-Auto-évaluation SAI

6.2 Evaluation du service d'audit interne	Moy	Ecart-type
1. Les missions assignées au service	3,88	0,64
2. L'indépendance du service	3,75	0,89
3. Sa position hiérarchique	3,63	1,06
4. L'objectivité des auditeurs internes	4,13	0,83
5. Leurs compétences techniques	4,00	0,76
6. Leur professionnalisme	4,25	0,71
7. Leurs aptitudes en communication	4,25	0,46
8. L'effectif du service	2,88	0,83
9. Les domaines couverts par l'audit	3,71	0,49
10. La prise en compte des suggestions/demandes des audités	3,75	0,71
11. Le feed-back aux audités pendant l'audit	3,50	0,76
12. La durée des audits	3,13	0,99
13. La disponibilité à temps des rapports d'audit	3,88	0,83
14. La pertinence des résultats de l'audit	4,00	0,76
15. Les recommandations de l'audit	4,13	0,64
16. La clarté des rapports	4,25	0,71
17. Le processus d'audit	4,00	0,53
18. Le suivi des recommandations	3,63	0,52
19. Le management du service d'audit interne	3,88	0,64
20. Votre compréhension de la mission dans votre service	4,29	0,76
21. La compréhension de la mission par vos agents	4,14	0,69
22. L'efficacité du service	4,13	0,64
23. Les moyens de travail	2,88	0,64
24. Le délai moyen d'émission des rapports	3,38	1,30
25. Le taux d'acceptation des recommandations	3,75	1,16
26. Le taux de réalisation du plan d'audit	3,75	0,89
27. Le nombre de missions par auditeur interne	3,25	0,71
28. Le respect des normes d'audit interne	3,57	0,79
29. Le taux de mise en œuvre des recommandations ;	3,75	0,71
30. Le nombre de demandes d'audits supplémentaires par rapport au plan d'audit initial ;	3,13	0,83
31. Le taux de satisfaction des audités	3,75	0,46
32. Le taux de couverture de la cartographie des risques sur une période prédéfinie ;	3,50	0,84
33. La valeur ajoutée par le service	3,71	0,76
34.a. L'application des procédures	4,13	0,83
34.b. La fiabilité du contrôle interne	4,13	0,64
34.c. La lutte contre la fraude	4,13	0,64
34.d. La sauvegarde du patrimoine de l'entité	4,13	0,64

34.e.	La maîtrise des risques	4,13	0,64
34.f.	L'optimisation des ressources	4,00	0,76
34.g.	L'amélioration des performances	4,00	0,76
35.	Les missions conjointes avec d'autres directions du groupe	2,60	1,34

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3-Mise en relation conduite des missions et contraintes

	Planification				Préparation						Réalisation				Conclusion			Suivi des recommandations			
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	E12	E13	E14	E15	E16	E17	E18	E19	E20	E21
1. Contraintes budgétaires	0,65	0,22	-0,22	0,15	0,22	0,00	0,00	0,15	-0,15	0,00	0,00	-0,33	-0,33	-0,65	-0,33	-0,65	0,00	-0,65	-0,58	0,22	0,15
2. Contraintes liées à la nature de la mission	0,49	-0,88	-0,29	0,47	-0,49	-0,26	-0,26	-0,07	-0,47	-0,26	0,00	-0,15	-0,15	-0,49	-0,75	-0,49	0,00	-0,49	-0,26	0,29	-0,07
3. Contraintes liées au système d'information	-0,22	-0,80	-0,22	0,15	-0,65	-0,58	-0,58	-0,45	-0,75	-0,58	0,00	-0,33	-0,33	-0,65	-1,00	-0,65	0,00	-0,65	0,00	0,22	-0,45
4. Contraintes liées à la culture de gestion	-0,29	-0,88	-0,29	-0,07	-0,49	-0,77	-0,26	-0,60	-0,47	-0,77	0,00	-0,15	-0,75	-0,49	-0,75	-0,49	0,00	-0,49	-0,26	-0,49	-0,60
5. Contraintes liées au niveau de rattachement du service	-0,29	-0,88	-0,29	-0,07	-0,49	-0,77	-0,26	-0,60	-0,47	-0,77	0,00	-0,15	-0,75	-0,49	-0,75	-0,49	0,00	-0,49	-0,26	-0,49	-0,60
6. Contraintes liées à la charge de travail	1,00	-0,65	-0,14	0,49	0,14	0,38	0,38	0,49	0,29	0,38	0,00	0,22	0,22	0,14	0,22	0,14	0,00	0,14	-0,38	0,14	0,49
7. Contraintes liées à l'effectif du service	0,49	-0,90	-0,29	-0,07	0,29	0,77	-0,26	-0,07	0,60	0,26	0,00	-0,15	0,45	0,29	0,45	0,29	0,00	0,29	-0,26	0,29	-0,07
8. Contraintes liées au niveau de formation des auditeurs	-0,22	-0,80	-0,22	0,15	-0,65	-0,58	-0,58	-0,45	-0,75	-0,58	0,00	-0,33	-0,33	-0,65	-1,00	-0,65	0,00	-0,65	0,00	0,22	-0,45
9. Contraintes liées à l'absence de cartographie des risques	-0,38	-0,93	-0,38	-0,26	-0,38	0,00	-0,50	-0,77	0,26	-0,50	0,00	0,00	0,00	0,38	0,00	0,38	0,00	0,38	0,00	-0,38	-0,77
10. Contraintes liées au gouvernement d'entreprise	0,29	-0,95	0,29	0,60	-0,29	0,26	-0,26	0,07	-0,07	0,26	0,00	0,15	0,15	-0,29	-0,45	-0,29	0,00	-0,29	-0,26	0,49	0,07
11. Rencontres périodiques pour discuter des questions d'intérêt commun	0,38	-0,93	-0,38	-0,26	0,38	0,00	0,50	0,26	0,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,38	0,58	0,38	0,00	0,38	0,00	-0,38	0,26
12. Accès réciproques aux papiers de travail de chacun	1,00	-0,65	-0,14	0,49	0,14	0,38	0,38	0,49	0,29	0,38	0,00	0,22	0,22	0,14	0,22	0,14	0,00	0,14	-0,38	0,14	0,49
13. Echange de rapports d'audits	0,22	-0,98	0,22	0,45	-0,22	0,00	0,00	0,45	-0,45	0,00	0,00	-0,33	0,33	-0,22	-0,33	-0,22	0,00	-0,22	0,58	0,65	0,45
14. Missions conjointes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
15. Modalités de mise en œuvre des recommandations de l'auditeur externe/organe et corps de contrôle de l'Etat	0,20	-0,97	-1,00	-0,45	-0,20	-0,45	-0,32	-0,45	-0,32	-0,32	0,00	0,00	-0,20	0,00	-0,20	0,00	0,00	0,00	-0,45	-0,20	-0,45
16 Evaluation de la performance des auditeurs externes	-0,14	-0,65	-0,14	-0,29	0,14	-0,38	-0,38	-0,29	-0,49	-0,38	0,00	-0,65	-0,65	-1,00	-0,65	-1,00	0,00	-1,00	-0,38	0,14	-0,29

Ces chiffres sont des coefficients de corrélation entre les différents éléments en colonnes et en lignes et ont été calculés sur Microsoft Excel

Légende annexe 3

Codes	Etapes	Codes	Etapes
E1	Un plan pluriannuel des missions	E12	Elaboration/mise à jour du programme de vérification
E2	Un plan annuel des missions	E13	Mise en œuvre du programme d'audit ou de vérification
E3	Un planning annuel des missions (mois par mois)	E14	Réunion de clôture
E4	Un plan pour chaque mission	E15	Elaboration du projet de rapport
E5	Ordre de mission	E16	Restitution et validation du projet de rapport
E6	Prise de connaissance de l'entité/processus à auditer	E17	Elaboration du rapport d'audit
E7	Prise de connaissance du sujet	E18	Plan d'action de mise en œuvre des recommandations
E8	Décomposition en objets auditables	E19	Suivi à distance de la mise en œuvre des recommandations
E9	Elaboration du référentiel d'audit	E20	Suivi sur site de la mise en œuvre des recommandations (mission de suivi)
E10	Rapport d'orientation	E21	Rapport d'exécution du plan d'action de mise en œuvre des recommandations
E11	Réunion d'ouverture		

BIBLIOGRAPHIE

1. BERCHE Valérie (2012), Fiche techniques n°38, La conscience professionnelle : une qualité fondamentale de l'auditeur, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, (208)
2. BERNARD Grand & BERNARD Verdalle (2006), *audit comptable et financier*, economica, 112 pages.
3. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*, Eyrolles, Editions d'Organisation, Paris, 320 pages.
4. BURLOT Éric (2013), Comment répondre au mieux aux attentes des parties prenantes de l'audit interne d'AG2R La Mondiale ?, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques*, (216) : 32-34.
5. CAIGNARD Gilles & CIVEL Maxime (2012), l'audit interne et le management des risques : des méthodes complémentaires, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques*, (208) : 16-20.
6. CAIGNARD Gilles, CIVEL Maxime (2012), Quelles relations entre l'audit interne et la gestion des risques ?, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, (208) : 16-20.
7. CHAMBERS Andrew and GRAHAM Rand (1997), *The operational auditing handbook*, John Wiley&Sons, New York, 532 pages
8. CHARREAUX Gérard (1997), *Le gouvernement des entreprises : Théorie et faits*, Edition economica, Paris, 540 pages.
9. DUMAS Jacques (1999), la mesure de la performance, *Revue française de l'audit interne* (147) : 10-11
10. GERBIER Alain (1996), *La charte d'audit interne support d'une légitimité*, édition IFACI, Paris, 177 pages.
11. HAREL Benoît (2013), L'audit interne : une fonction exigeante aux multiples facettes, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques*, (216) : 23-24.
12. IFACI & Robert Half (2012), *les métiers de l'audit interne et du contrôle interne, résultats de l'enquête 2012*, IFACI, Paris, 40 pages.
13. IFACI (1997), *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne*, IFACI, Paris, 128 pages.
14. IFACI (2001), *Evaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne un cadre de référence*, IFACI, Paris, 45 pages.

15. IFACI (2011), *Cadre de référence Internationale des Pratiques Professionnelles d'Audit interne*, IFACI, Paris, 236 pages.
16. IFACI (2012), *Référentiel international de l'audit interne, code de déontologie*, <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne/code-de-deontologie-208.html>
17. IFACI (2013), Audit et contrôle interne au service de l'efficacité de l'Etat, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques*, (217) : 40-41.
18. IFACI, Pricewaterhousecoopers, Landwell & associés (2005), *Le management des risques de l'entreprise, cadre de référence-technique d'application, COSO II report*, Eyrolles, Paris, 338 pages.
19. IIA (2013), *L'audit interne, une ressource précieuse pour les parties-prenantes de l'organisation*, <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/Value Prop Flyer French.pdf>
20. KPMG Maroc (2007), *Manuel d'audit interne pour les inspections Générales des Ministères*, http://www.anclm.ma/IMG/pdf/GUIDE_CIGM_final.pdf
21. LAMFALUSSY Alexandre (2011), Audit et contrôle interne au service de l'efficacité de l'Etat, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques (IFACI)*, (207) : 40-43.
22. LEMANT Olivier (1999), *Créer, organiser et développer l'audit interne*, Maxima, vol 1, Paris, 177 pages.
23. MOUGIN Yvon (2008), *Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD*, AFNOR Editions, Paris, 266 pages.
24. PEREZ Roland (2003), *La gouvernance de l'entreprise*, Edition LADECouverte, Paris, 123 pages.
25. PIGE Benoît (2009), *Audit et contrôle interne*, Edition EMS, Paris, 303 pages.
26. PLUZANSKI Jean-Marc (2013), Comment l'audit interne d'Arcade satisfait-il les attentes diverses et parfois de nature différente des parties prenantes du groupe ?, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques*, (216) : 25-28.
27. PRESQUEUX Yvon (2007), *Gouvernance et Privatisation*, Presses Universitaires de France (PUF), Paris, 258 pages.
28. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7ème édition, Edition d'Organisation, Paris, 472 pages.

29. RENARD Jacques (2013), Le plan d'audit : Unité des principes et diversité des pratiques, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques*, (216) : 16-19.
30. ROMAIN Marie (2007), L'audit interne au sein du groupe Alstom, *Revue française de l'audit interne* (185) : 20-22.
31. SARDI Antoine (2002), *audit et contrôle interne bancaire*, 1^{ère} édition, AFGES, Paris, 1093 pages.
32. SCHICK P, VERA J, BOURROUILH-PAREGE O (2010), *Audit interne et référentiels de risques*, Dunod, Paris, 339 pages.
33. SCHICK Pierre & EVRAERT Serge (2007), *Mémento d'audit interne*, Dunod, vol1, Paris, 217 pages.
34. SCHICK Pierre & LEMANT Olivier (2001), *Guide de self-audit : 184 items d'évaluation pour identifier et maîtriser les risques dans son organisation ou créer son audit interne*, Editions d'organisation, Paris, 217 pages.
35. SPENCER Pickett (1997), *The internal auditing handbook*, John Wiley & Sons, New York, 636 pages
36. SPENCER Pickett (2000), *The internal auditing handbook*, Edition John Wiley and Sons, 636 pages.
37. VAURS Louis (2013), Les réponses de l'audit interne aux attentes des parties prenantes, *La revue des professionnels de l'audit, du contrôle et des risques*, (216) : 3-5.
38. WIRTZ Peter (2002) *Politique de financement et gouvernement d'entreprise*, economica, Paris, 254 pages.