



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG BF – CCA

**Banque, Finance, Comptabilité,
Contrôle & Audit**

**Master Professionnel en Audit et
Contrôle de Gestion**

(MPACG)

**Promotion 8
(2013-2015)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION EXTERNE D'UN SERVICE D'AUDIT
INTERNE : cas du Service d'Audit Interne de la LONASE**

Présenté par :

Dirigé par :

Guirogelio Andrés OBIANG EDU

M. Mamadou SY

Auditeur interne à la LONASE

Avril 2015

Dédicace

Je dédie ce mémoire :

- ❖ à mon père M. Natanael Edú Mbó et à ma mère Mme Candida Obono Nzé, pour leurs conseils, pour les sacrifices consentis et pour leur admirable contribution à la réussite de ma formation, qu'ils puissent trouver dans ce travail l'expression d'un amour éternel.
- ❖ à toute ma grande famille plus particulièrement à mon oncle Gabriel Nkogo Nzé Matias Obiang Nzé et ma tante Tecla Mangue pour tous leurs bienfaits au sein de la famille et particulièrement à ma personne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Nous tenons à remercier du fond du cœur :

- ❖ Madame Geneveva ANDEME OBIANG, pour sa grande générosité, sa passion pour l'excellence et sa vision pour former une jeunesse dynamique et compétente ;
- ❖ Monsieur Pape Khar MBAYE, Directeur du Département de l'Audit Interne et de la Qualité de la LONASE, pour sa franche collaboration et sa disponibilité ;
- ❖ Monsieur Mamadou GUEYE, conseiller spécial du Directeur Général de la LONASE, qui a bien voulu nous accorder ce stage à la LONASE ;
- ❖ Monsieur Badiane Mamadou, Chef du Département Audit Interne de la LONASE, pour sa franche collaboration et sa disponibilité ;
- ❖ Monsieur SY Mamadou, notre Directeur de mémoire pour sa disponibilité, son soutien, sa patience et pour son encouragement à fournir un travail de qualité ;
- ❖ Monsieur YAZI Moussa, Directeur de CESAG BF-CCA, pour son appui durant notre formation et sa rigueur scientifique ;
- ❖ A tous les collègues de la promotion 8ème de Master en Audit et Contrôle de Gestion du CESAG et nos collègues de Banque et Finances de la promotion 2010-2013 de l'EUA, pour les moments passés ensemble et les nombreux encouragements ;
- ❖ A tous nos frères et sœurs de la communauté Équato-guinéens du CESAG, où j'ai appris la vie en communauté et avoir toujours la tête haute peu importe les circonstances ;
- ❖ A tous les professeurs du CESAG et de l'UNGE, pour leur contribution à notre formation ;
- ❖ A tous ceux qui, de près comme de loin nous ont apporté un soutien, moral, financier et spirituel durant toute la formation.

Sigles et abréviations

APR:	Réunion après La Course
ARL:	Réunion avant La Course
CA:	Conseil d'Administration
CAC :	Commissariat Aux Comptes
CESAG:	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CG:	Contrôle de Gestion
DAGE:	Direction Administrative et Gestion des Equipements
DAI:	Département de l'Audit Interne
DAIQ:	Direction de l'Audit Interne et de la Qualité
DC:	Direction Commerciale
DCMS:	Direction du Centre Médico-Social
DFC:	Direction Financière et Comptable
DG:	Directeur Général
DMC:	Direction Marketing et de la Communication
DRH:	Direction des Ressources Humaines
DSIE:	Direction des Systèmes Informatique et de l'Exploitation
EUA :	Ecole Nationale d'Administration
FRAP:	Feuille Révélation et d'Analyse des Problèmes
IETS :	Identification, Evaluation, Traitement et Suivi
IFACI:	Institut Français de l'Audite et Contrôle Internes
IIA:	Institut Of Internal Auditors
LONASE:	Loterie Nationale Sénégalaise
MPA:	Modalité pour la Pratique d'application
PDV:	Point De Vente
PMU:	Paris Mutuel Urbain
QCI:	Questionnaire de Contrôle Interne
RPAI	Référentiel professionnel de l'Audit Interne
SAI	Service d'audit interne

Listes des tableaux et figures

❖ LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Indicateurs de suivi.....	44
Tableau 2: Répartition des agences et bureaux sur le territoire.....	57
Tableau 3: Répartition du personnel de la LONASE	58
Tableau 4: Evolution du chiffre d'affaire de la LONASE (2010-2013)	59
Tableau 5 : Liste des documents à collecter.....	66
Tableau 6: Indicateurs de mesures de performance	83
Tableau 7: Forces et Faiblesses.....	84
Tableau 8: Points de conformité et de non-conformité aux normes	86
Tableau 9: Plan de Mise en œuvre	95

❖ LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Organigramme d'un service d'audit interne centralisé.....	13
Figure 2: organigramme d'un service d'audit interne décentralisé.....	14
Figure 3: Modèle d'analyse et ses variables.....	47
Figure 4: Positionnement de l'Audit Interne.....	62

Liste des annexes

Annexe 1: Organigramme de la LONASE	101
Annexe 2: Guide d'entretien	102
Annexe 3: Questionnaire	104

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Sigles et abréviations.....	iii
Liste des annexes.....	v
Table des matières	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE	6
Chapitre 1 : AUDIT INTERNE	8
1.1. Définition de l'audit interne	8
1.2. Les missions de l'audit interne.	8
1.2.1. Les missions d'assurance.	8
1.2.2. Les missions de conseils et d'aide à la prise de décision.	9
1.3. Domaine d'intervention de l'audit interne.....	9
1.3.1. L'audit de conformité.....	9
1.3.2. L'audit d'efficacité.....	10
1.3.3. L'audit de management.....	10
1.3.4. L'audit de stratégie.....	11
1.4. Normes de la profession de l'Audit Interne.....	11
1.4.1. Le code de déontologie.	11
1.4.2. Normes pour la pratique de l'Audit Interne.	12
1.4.3. Modalités pour la Pratique d'Application (MPA).....	13
1.5. Structure organisationnelle d'un service d'audit interne.....	13
1.5.1. Audit centralisé.	13
1.5.2. Audit décentralisé.....	14
Chapitre 2 : Evaluation externe d'un SAI.....	16
2.1. Organisation et fonctionnement.....	16
2.1.1. Rattachement hiérarchique de l'Audit Interne.....	16
2.1.2. Organisation hiérarchique de la fonction d'audit interne.	19
2.2. Les Ressources.	21
2.2.1. La charte d'audit.....	21
2.2.2. Manuel d'audit interne	22

2.2.3.	Plan d'audit	23
2.2.4.	La cartographie des risques	23
2.2.5.	Les dossiers et papiers de travail.....	24
2.2.6.	Le manuel de procédures.....	26
2.2.7.	Les ressources affectées à l'audit interne.....	26
2.2.8.	Ressources humaines.....	27
2.3.	Prestation	29
2.3.1.	Le service d'audit	30
2.3.2.	Audit interne et processus de gouvernement d'entreprise.....	30
2.3.3.	Méthodologie de conduite des missions d'audit interne.....	31
2.3.4.	Réponses aux recommandations et surveillance des actions de progrès.....	38
2.3.5.	Techniques et outils de l'auditeur interne.....	38
2.3.6.	La coordination de l'audit interne avec les prestataires internes et externes de service d'assurance et de conseil.....	42
2.4.	Pilotage et de contrôle.....	43
2.4.1.	La supervision des missions.....	43
2.4.2.	La mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité.....	43
2.4.3.	Indication des non conformités.....	43
2.4.4.	Indicateurs de suivi.....	44
Chapitre 3:	Approche méthodologique	46
3.1.	Modèle d'analyse.....	46
3.1.1.	Variables indépendantes.....	46
3.1.2.	Variable dépendante.....	46
3.2.	Techniques de collecte de données.....	47
3.2.1.	Analyse documentaire	48
3.2.2.	Observations.....	48
3.2.3.	Questionnaire	48
3.2.4.	Entretiens.....	48
3.3.	Evaluation.....	49
DEUXIEME PARTIE :	CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE	50
Chapitre 4 :	PRESENTATION DE LA LONASE.....	52
4.1.	Historique et cadre juridique	52
4.1.1.	Historique	52

4.1.2.	Cadre juridique	52
4.2.	Objectifs et missions de la LONASE	53
4.3.	Organisation de la LONASE	53
4.3.1.	Conseil d'Administration (CA).....	53
4.3.2.	Direction Générale	54
4.3.3.	Secrétariat General (SG)	54
4.3.4.	Contrôle de Gestion (CG)	54
4.3.5.	Les agences	57
4.4.	Produits de la LONASE	57
4.5.	Moyens de la LONASE	58
4.5.1.	Ressources humaines.....	58
4.5.2.	Ressources matérielles	58
4.5.3.	Ressources financières	59
Chapitre 5 : PRAIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU DEPARTEMENT D'AUDIT INTERNE DE LA LONASE		60
5.1.	Missions assignés et mode d'action du DAI	60
5.1.1.	Missions assignées au département de l'Audit Interne	60
5.1.2.	Modes d'action du département d'audit interne.....	61
5.2.	Structure organisationnelle du département de l'Audit Interne.....	61
5.3.	Les moyens du Département Audit Interne.....	62
5.3.1.	La charte de l'audit interne.....	62
5.3.2.	La cartographie des risques	63
5.3.3.	Le plan d'audit	63
5.3.4.	Le manuel d'audit interne	63
5.3.5.	Le manuel de procédures.....	63
5.3.6.	Les dossiers et papiers de travail.....	64
5.3.7.	Autres ressources assignés au Département Audit Interne.	64
5.4.	Fonctionnement du département d'Audit Interne.....	65
5.4.1.	Planification des missions d'Audit.....	65
5.4.2.	Programmation des missions du département d'Audit Interne	65
5.4.3.	Conduite des missions d'Audit Interne	67
Chapitre 6 : EVALUATION EXTERNE DU SAI DE LA LONASE		70
6.1.	Evaluation de l'organisation et du fonctionnement du DAI de la LONASE	70

6.1.1.	Rattachement hiérarchique	70
6.1.2.	Organisation interne du DAI de la LONASE.....	71
6.1.3.	Missions.	72
6.1.4.	Domaines d'intervention	72
6.2.	Evaluation des Ressources du DAI de la LONASE.....	73
6.2.1.	Charte d'audit interne.....	73
6.2.2.	Manuel d'audit interne	73
6.2.3.	Plan d'audit	73
6.2.4.	Cartographie des risques	74
6.2.5.	Manuel de procédures	74
6.2.6.	Les dossiers et papiers de travail.....	74
6.2.7.	Ressources Humaines.....	74
6.2.8.	Autres Ressources	76
6.3.	Evaluation des prestations du DAI de la LONASE.....	77
6.3.1.	L'apport du DAI dans le processus de management des risques	77
6.3.2.	L'apport du DAI au processus de gouvernement d'entreprise.....	78
6.3.3.	La conduite des missions d'audit	79
6.3.4.	Réponse aux recommandations et surveillance des actions de progrès	81
6.3.5.	Techniques et outils d'audit	81
6.3.6.	Relation audit interne et le commissaire aux comptes	81
6.4.	Evaluation du pilotage et du contrôle de la fonction.....	82
6.4.1.	Supervision des missions	82
6.4.2.	Programme d'assurance et d'amélioration qualité.....	82
6.4.3.	Indication des non conformités	82
6.4.4.	Mesure des indicateurs de performance	83
6.5.	Indentification des Forces et Faiblesses.	84
6.6.	Points de conformité et de non-conformité aux normes.....	86
6.7.	Recommandations	89
6.7.1.	Recommandations liée à l'Organisation et le fonctionnement du DAI de la LONASE.	89
6.7.2.	Recommandations liées aux ressources du DAI de la LONASE.....	90
6.7.3.	Recommandations par rapport aux prestations du DAI	92
6.7.4.	Recommandations lié au pilotage.	94

6.8. Plan de mise en œuvre.....	94
CONCLUSION GENERALE.....	97
ANNEXE.....	100
BIBLIOGRAPHIE.....	106

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Les organisations sont prises de plus en plus dans un tourbillon environnemental, elles ont besoin d'assurance, de conseil et de veille pour améliorer le processus de prise de décision et de gouvernance.

Cela passe par la mise en place de dispositifs de contrôle interne et de management des risques performants, mais également par le recours à un œil intelligent, représenté par l'activité d'audit interne, qui osera révéler et aborder les dysfonctionnements desdits dispositifs par des recommandations pertinentes permettant, in fine, lorsqu'elles sont mises en œuvre, de maîtriser la gestion de l'organisation, d'optimiser ses structures et ses processus pour une meilleure prise de décision.

Les événements récents, et notamment les crises financières mondiales, ont mis en évidence la nécessité d'un audit interne performant au sein des structures de gouvernance des entreprises. L'audit interne est considéré, ainsi, comme une bonne pratique. Il est axé sur l'appui à la gestion interne et l'amélioration des processus de contrôle interne, du management des risques (dont le risque de fraude) et du gouvernement d'entreprise.

Nous constatons de nos jours, une inflation des phénomènes de mode, tout le monde audite. Ce mot est souvent utilisé de manière abusive, sans référence aux standards professionnels internationaux reconnus. La réponse est donnée par le code de déontologie de l'institut de l'audit interne Institute of Internal Auditors-IIA-(association professionnelle). L'audit interne y est défini comme étant « 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 ».

Pendant qu'ailleurs dans le monde des efforts sont entrepris pour redynamiser l'audit interne, force est de reconnaître que dans notre environnement de l'UEMOA plus précis au Sénégal, plusieurs organisations se sont dotées d'un département d'audit interne, c'est le cas de la Loterie Nationale du Sénégal (LONASE).

La LONASE est une société nationale qui occupe une place prépondérante sur la scène régionale et internationale ; notamment grâce à ses partenariats à travers plusieurs pays. Elle

détient le monopole de l'exploitation de toutes les formes de loteries, jeux de hasard, de pronostics et assimilés.

Conscients de l'importance d'une revue des travaux de l'audit interne et pour améliorer son image de marque, la LONASE, dans sa restructuration, s'est dotée d'un département d'audit interne, il y a de cela quelques années avec pour objectifs : l'amélioration de ses pratiques internes, de ses services offerts et évaluation des processus de gestion des risques, en vue d'accroître ses performances.

Malgré les grandes ambitions que nourrissent les dirigeants de la LONASE ainsi que le service d'audit, il subsiste une absence d'évaluation externe dans l'application de la fonction de l'audit interne de la LONASE.

En effet, les dispositifs existentiels du contrôle interne du service d'Audit de la LONASE, peut être confrontés à des multiples difficultés d'absence d'évaluation externe dont les causes sont les suivantes :

- l'absence d'effectif au sein du service d'audit interne;
- insuffisance de formation des auditeurs sur la pratique de l'audit ;
- l'indépendance encore théorique des auditeurs internes ;
- l'insuffisance des moyens mis à la disposition de l'auditeur interne ;
- non hiérarchisation des missions d'audit ;
- l'application partielle des normes professionnelles.

A cette absence d'évaluation externe, plusieurs conséquences peuvent être attachées notamment :

- une lenteur dans l'exécution des tâches ;
- non application des diligences minimales en matière de contrôle interne ;
- une mauvaise qualité des travaux effectués par le service ;
- un risque de non détection de certains risques ou anomalies importants ;
- non conformités de normes professionnelles ;

Dans le cadre de l'amélioration de la performance du service d'Audi Interne de la LONASE, plusieurs solutions sont envisageables à savoir :

- faire participer au agences du service à des formations ou séminaire pour s'adapter aux exigences de la profession ;
- utiliser des techniques et outils adaptés ;
- fournir une documentation sur la pratique de l'audit interne ;
- faire une évaluation externe périodique du département d'audit interne de la LONASE.

Nous retenons la dernière solution de procéder à une évaluation périodique du service d'audit interne de la LONASE, dans la mesure où l'avis donné provient d'un évaluateur indépendant et extérieur à l'entreprise dans le but d'améliorer son efficacité et performance, d'une part en évaluant l'organisation et le fonctionnement, pilotage et les ressources du service d'audit interne répondent aux normes professionnelles d'audit interne et d'autre part, évaluer les prestations du service d'audit interne si sont réalisées telles que définies par les normes d'audit interne.

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

quel est le niveau de performance du Département de l'Audit Interne de la LONASE ?

De cette question principale, découlent les questions spécifiques ci-après :

- qu'est- ce l'audit interne ?
- comment évaluer-t-on la performance d'un service d'audit interne ?
- quels sont les points de conformité ou de non-conformité du Département d'Audit Interne de la LONASE par rapport au référentiel du RPAI ?
- quels sont les axes d'amélioration pour aider le Département Audit Interne de la LONASE à améliorer ses pratiques professionnelles ?

Pour répondre à ces différentes interrogations posées ci-dessus, notre choix s'est orienté sur le thème « **EVALUATION EXTERNE D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE : cas du Service d'Audit Interne de la LONASE** ».

L'objectif principal de cette étude consistera de procéder à l'évaluation du département d'audit interne de la LONASE, afin d'atteindre les objectifs spécifiques suivants :

- définir l'audit interne ;
- décrire la démarche d'évaluation d'un service d'audit interne ;
- apprécier la conformité des pratiques du service d'audit interne de la LONASE par rapport aux normes de l'IIA et aux bonnes pratiques ;
- proposer des axes d'amélioration pour aider le département de l'audit interne de la LONASE à se conformer aux normes de l'IIA ;

Notre étude sera axée sur l'organisation et fonctionnement, les ressources, les prestations de service et le pilotage du service d'audit interne.

L'intérêt de l'étude se présente à deux niveaux :

❖ Au niveau de la LONASE

Une telle étude donnerait aux opérationnels des éléments qui leur permettraient d'apprécier l'importance de l'audit interne au sein d'une organisation, elle permettra également à ces derniers de voir les auditeurs comme des individus qui agissent dans l'intérêt de tous, et qui par leurs conseils et recommandations, permettent à l'entreprise de créer davantage de la valeur ajoutée.

❖ Au niveau personnel

Ce mémoire sera pour nous l'occasion d'appliquer sur le terrain les enseignements théoriques reçus au cours de notre formation d'une part, d'autre part, sera enfin un moyen d'avoir un aperçu général sur la fonction d'audit interne d'une entreprise.

Notre travail s'articulera de la manière suivante :

La première partie portera sur le cadre théorique de l'étude à savoir sur le cadre général de l'audit, les éléments de l'évaluation ainsi que l'approche méthodique de l'étude.

La deuxième partie, cadre pratique, portera sur la présentation de la LONASE, description du Département Audit Interne de la LONASE et ainsi que son modèle d'évaluation.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Une organisation s'apprécie à travers trois niveaux : les Actions, le Contrôle et enfin l'Audit. Cette distinction entre ces trois niveaux est fondamentale pour apprécier l'importance de l'Audit Interne.

De nos jours, le concept d'Audit Interne est généralement assimilé dans l'entreprise à l'autorité, la sanction, la contrainte. Or, le but est de développer l'idée de l'Audit Interne comme étant la maîtrise des risques et des activités de l'entreprise. Sa principale caractéristique vient du fait qu'il couvre l'ensemble de l'organisation et des fonctions dans l'entreprise.

Ainsi donc, le rôle de l'Audit Interne qui était autrefois défini comme l'ensemble des procédures ayant pour objectif d'éviter la fraude, désigne aujourd'hui l'ensemble des procédures qui sauvegardent le patrimoine de l'entreprise et favorise l'efficacité de la politique de l'entreprise.

Dans le souci de mieux comprendre la fonction, nous traiterons dans cette première partie l'Audit interne. Le premier chapitre rappellera les fondamentaux sur l'audit interne c'est à dire sa définition et toutes ses composantes. Le deuxième chapitre sera consacré aux éléments d'évaluation d'un service d'audit interne. Enfin, dans un dernier chapitre nous verrons la méthodologie de l'étude afin de permettre aux lecteurs d'avoir une large compréhension du concept.

Chapitre 1 : AUDIT INTERNE

Dans ce premier chapitre, nous allons définir ce qu'est l'audit interne. Il s'agira de revenir sur des notions liées à son concept tout en évoquant l'aspect du risque, sa définition, ses normes, son champ d'application et l'organisation type d'un service d'audit interne.

1.1. Définition de l'audit interne

Selon, la définition donnée par l'IIA et traduite en français par l'IFACI, « 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 contrôles, et de gouvernement d'entreprises, et en faisant des propositions pour renforcer leurs efficacités ».

1.2. Les missions de l'audit interne.

L'évolution de la fonction s'est accompagnée d'une diversification de ses missions. Si à l'origine, l'audit interne a été orienté essentiellement vers les missions de régularité et de conformité, il paraît, de nos jours s'orienter, vers l'audit opérationnel qui est devenu presque une vocation de la fonction et la tendance va se poursuivre au cours des années à venir (IFACI 1995 : 18). L'audit interne a pour mission de constater les dérapages pour accompagner les changements en cours et pour anticiper les risques futurs et enfin percevoir la réalité et susciter l'action. Ces deux actions grandes missions se présentent comme suit :

- les missions d'assurance ;
- les missions de conseils et d'aide à la prise de décision.

1.2.1. Les missions d'assurance.

Lors de la réalisation des missions d'assurance, l'auditeur procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur les processus, un système ou tout autre sujet. Il détermine lui-même la nature et l'étendue de ses missions.

1.2.2. Les missions de conseils et d'aide à la prise de décision.

Les missions de conseil sont généralement entreprises à la demande d'un client. Ainsi, leur nature et leur étendue font l'objet d'un accord avec ce dernier. Elles comportent deux intervenants: la personne qui fournit les conseils (l'auditeur interne), et la personne donneuse d'ordre auquel ils sont destinés (le client). Lors de la réalisation de missions de conseil, l'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité et n'assume aucune fonction de management.

A travers cette analyse, retenons trois missions fondamentales. Il s'agit de l'assurance, du conseil, et d'apporteur de valeur ajoutée. Par conséquent, nous convenons avec Huteau (2006:448), que « l'audit interne diagnostique les dispositifs et les outils de contrôle interne. Il n'apporte pas d'appréciation sur les résultats d'un projet, d'une action ou d'une politique ».

1.3. Domaine d'intervention de l'audit interne.

Selon SCHICK (2007 :5), « l'audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités, fonction ou processus de l'entreprise. Il intervient historiquement dans tous les domaines financiers. En un mot, toutes entités, activités, fonctions et tout processus sont concernés par les investigations de l'audit interne ».

Le champ d'application de l'audit interne correspond à l'étendue des activités que s'est approprié l'audit progressivement au fur et à mesure de son évolution dans l'entreprise. On distingue, au stade de développement actuel de la fonction quatre types d'audit : l'audit de conformité, l'audit d'efficacité, l'audit de management et l'audit stratégique (RENARD 2010 : 48).

1.3.1. L'audit de conformité

Elle est d'une importance capitale compte tenu des manquements graves et répétés aux différentes législations et réglementations constatées récemment. En ce d'autant plus que les dispositions réglementaires sont de plus en plus strictes et contraignantes. Pour sa mise œuvre l'auditeur est amené à comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est. Ainsi donc, il travaille par rapport à un référentiel. La démarche consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, la description de poste, d'organigramme et système d'information afin d'informer les responsables des distorsions, les non applications (évitables

ou inévitables), les mauvaises interprétations des dispositions établies ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées.

D'après GERBIER (1996 :26), cet audit de conformité est encore appelé audit de régularité. Dans le premier cas, on observe la conformité avec les dispositions légales règlementaires et dans le second cas, la régularité rapport aux règles internes de l'entreprise. Toutefois signalons que dans les deux cas la démarche reste toujours la même : comparer la réalité au référentiel proposé.

1.3.2. L'audit d'efficacité.

Ce type de mission d'audit interne à l'avantage de fournir à l'auditeur interne une vue complète sur le fonctionnement des opérations au sein de l'organisation : « adéquation des moyens aux objectifs pertinence des méthodes et procédures, rigueur et qualité des performances ». Selon RENARD (2006 :26), les audits d'efficacité couvrent toutes les fonctions de l'organisation. Il s'agit notamment de la gestion des ressources humains, la gestion des dépenses, la gestion des recettes, la gestion budgétaire, la gestion commerciale, la gestion du patrimoine, etc. Elle consiste à émettre une opinion non plus seulement sur la bonne application des règles, mais également sur leur qualité. Il n'y a plus alors de référentiel clair et précis. Le référentiel devient une abstraction résultante de l'appréciation de l'auditeur interne lui-même sur ce qu'il considère comme étant la meilleure des solutions possibles. On parle également d'audit de performance.

1.3.3. L'audit de management.

Selon RENARD (2010 :50), « l'audit de management est une nouvelle dimensionnel nouvelle de l'audit interne et constitue le stade ultime du développement de la fonction ». Il ne s'agit pas d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ces options stratégiques et politiques car l'auditeur ne doit en aucun cas s'intéresser au fond des choses mais plutôt observer la forme. Autrement dit, observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention du management sur les risques et conséquences. L'audit de management peut s'apprécier de trois façons différentes. Il peut s'agir donc :

- d'une vérification de la conformité de la politique de chaque fonction à la stratégie de l'organisation ou aux politiques qui en découlent ;
- de la vérification de la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées tout au long de la chaîne hiérarchique ;
- d'audit du processus d'élaboration de la stratégie de l'organisation. Il est surtout utilisé dans les filiales de groupes pour s'assurer du respect du processus stratégique édicté par la maison mère.

1.3.4. L'audit de stratégie.

Elle consiste pour l'auditeur à procéder à la confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Cette conception confirme la pétition de principe en vertu de laquelle l'auditeur interne ne saurait prétendre apprécier les politiques et stratégies. Pour ce faire l'auditeur doit veiller à l'existence :

- d'objectif de performance ;
- de moyens suffisants pour les atteindre ;
- d'un système d'information pour les mesurer.

1.4. Normes de la profession de l'Audit Interne.

Selon SCHICK (2007 : 9) « Le métier d'Auditeur ne s'improvise pas et s'appuie sur des principes normatifs internationaux.» L'auditeur, comme tout professionnel, est soumis à des règles et des normes qui régissent son métier et auxquelles il doit se soumettre. Le cadre de référence qui s'applique est constitué d'un code déontologique, des normes pour la pratique de la profession et des modalités pour la pratique d'application.

1.4.1. Le code de déontologie.

ROUFF (2002: 158), définit le code de déontologie comme « un ensemble de principes et de devoirs régissant une profession ». Il a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

Il précise aux auditeurs les valeurs à respecter dans l'accomplissement de leur mission et s'appuie sur quatre (04) principes fondamentaux dont :

❖ Intégrité

L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.

❖ Objectivité

Les auditeurs internes doivent montrer le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.

❖ Confidentialité

Les auditeurs internes doivent respecter la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent. Ils ne doivent divulguer ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

❖ Compétence

Les auditeurs internes doivent utiliser et appliquer les connaissances, et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux. Ils apportent à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur raisonnablement averti et compétent.

1.4.2. Normes pour la pratique de l'Audit Interne.

Les activités d'Audit Interne sont conduites dans différents environnements juridiques et culturels, dans des organisations dont l'objet, la taille et la structure sont divers, ainsi que par des professionnels de l'Audit, internes ou externes à l'organisation. Ces différences peuvent influencer la pratique de l'Audit Interne dans chaque environnement. Toutefois, le respect des normes pour la pratique professionnelle de l'Audit Interne est essentiel pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités. Ces normes constituent en général des exigences minimales et comprennent des normes de qualifications (séries de 1000) et des normes de fonctionnement (séries 2000) le tout substitué à des normes de mise en œuvre pour les missions d'assurance et celle de conseil.

1.4.3. Modalités pour la Pratique d'Application (MPA).

Son rôle est d'expliquer les normes afin de promouvoir leur évolution et les meilleurs pratiques tout en tenant compte de l'actualité économique et réglementaire. Relativement plus large et il y a beaucoup d'échelons dans l'organisation.

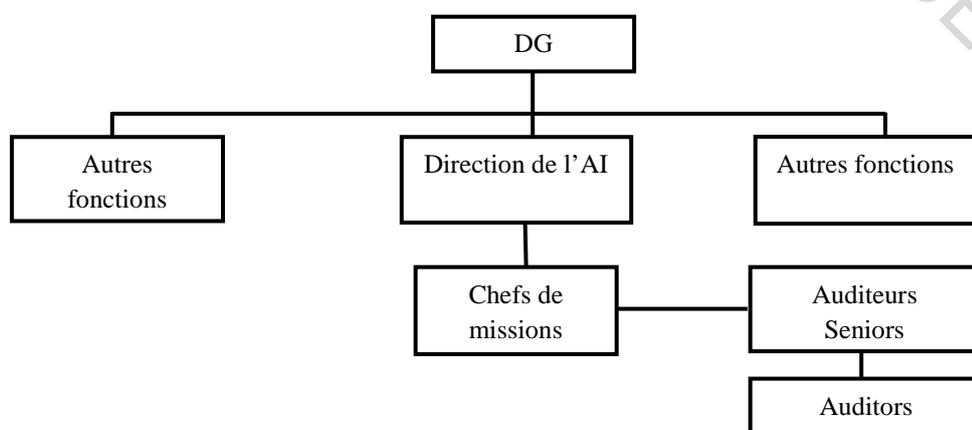
1.5. Structure organisationnelle d'un service d'audit interne.

L'organisation interne de la fonction peut être appréhendée au niveau des différentes structures possibles et au niveau de l'organisation hiérarchique. Il est évident que la structure de l'audit interne soit différente selon que l'on a affaire à un groupe international où à une organisation de taille moyenne. Cependant, outre l'aspect taille, le choix de l'organisation du service d'audit interne est arrêté selon des critères tels que la culture de l'organisation, son secteur d'activité et son implantation à l'international. Ainsi suivant la taille et la diversité des opérations de l'entreprise, il peut y avoir un audit centralisé et un audit décentralisé.

1.5.1. Audit centralisé.

Dans cette forme de structure la prise de décision est affectée à des niveaux plus élevés de la hiérarchie et l'information est concentrée en haut et les décisions descendent généralement en cascade dans l'organisation. Aussi l'envergure du contrôle des cadres dirigeants est relativement plus large et il y a beaucoup d'échelons dans l'organisation.

Figure 1 : Organigramme d'un service d'audit interne centralisé.



Source : Renard (2006:372)

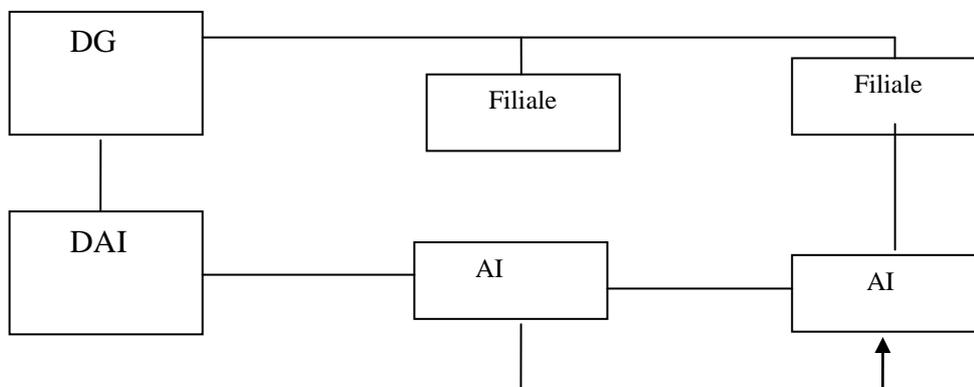
1.5.2. Audit décentralisé.

RENARD (2006 :373) « Dans cette structure on constitue autant d'équipes d'Audit Interne que d'unités autonomes d'une certaine importance. La structure décentralisée implique absolument l'existence d'un service central d'Audit Interne auquel sont traditionnellement affectées quatre missions précises »

- la première mission est la définition des normes par le service central d'Audit Interne sous la responsabilité du directeur de l'Audit Interne. Ce service central permet ainsi de faire en sorte que toutes les équipes décentralisées quelle que soit l'unité au sein de laquelle elles sont, travaillent avec des objectifs identiques et avec une seule et même méthodologie ;
- la deuxième mission est la définition de la politique et des moyens de la formation professionnelle par le service central d'Audit Interne pour des raisons d'homogénéité et d'efficacité des équipes décentralisées ;
- la troisième mission est l'Audit des équipes décentralisées par le service central d'Audit Interne ;
- la quatrième mission est la réalisation des missions spécifiques par le service central de l'Audit Interne dans les unités décentralisées.

Il faut noter que ces missions ont parfois un caractère confidentiel ou particulièrement important.

Figure 2:organigramme d'un service d'audit interne décentralisé



Source: Renard (2006:373)

Conclusion.

Au terme de ce premier chapitre, nous pouvons retenir que la fonction d'audit a pour rôle fondamental d'évaluer le contrôle interne de l'entreprise, c'est-à-dire les modes d'organisation et de travail ainsi que les dispositifs de contrôle qui doivent permettre de maîtriser la gestion, d'informer les responsables hiérarchiques concernés sur les résultats des audits et de proposer des mesures correctives et des plans d'amélioration. C'est dans ces conditions que CARGOU (2006: 42), affirme que : « l'audit interne porte la responsabilité de l'évaluation de l'environnement de contrôle mais se doit d'aller au-delà en conseillant les organisations dans la conception de l'architecture de cet environnement de contrôle ». Pour y parvenir, un certain nombre de mesures doivent être prises. Il s'agit notamment de la prise en compte des exigences définies par le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne. Ces exigences qui permettent l'évaluation des services d'audit interne feront l'objet du chapitre suivant.

Chapitre 2 : Evaluation externe d'un SAI.

Les Normes Internationales de l'audit interne stipulent que chaque Direction d'audit interne doit mettre en œuvre un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. A cet effet, le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne (RPAI) édité par IFACI (2007) a défini les exigences relatives à l'évaluation des services d'audit interne. Ces exigences qui se fondent sur les normes professionnelles de l'audit interne constituent les éléments d'évaluation d'un service d'audit interne. Elles sont regroupées en quatre grandes catégories à savoir : l'organisation et le fonctionnement, les ressources, les prestations et le pilotage e ; elles feront l'objet du présent chapitre.

2.1. Organisation et fonctionnement

Dans cette section nous allons aborder les différents niveaux de rattachement de l'audit interne, l'organisation hiérarchique de la fonction d'audit interne et son domaine d'intervention

2.1.1. Rattachement hiérarchique de l'Audit Interne.

Selon BERTIN (2007 :32) « Le rattachement hiérarchique de l'Audit est prévu par la norme 1110 et par la Modalité Pratique d'Application (MPA) 11110-1 (IIA) et l'International Standards for Internal Auditing n° 1000 de la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne (ECCIA). »

En effet l'auditeur interne doit être indépendant dans l'exercice de sa fonction, mais dans le respect des normes de l'Audit Interne. Le niveau de rattachement de l'auditeur interne au sein d'une entreprise peut porter préjudice à son indépendance et compromettre la réussite de sa mission.

Pour l'IIA (1999), « Le succès de la mission d'Audit Interne dépend en majeure partie du niveau de rattachement de ce service dans l'organisation. » Il soutient l'idée que le rattachement de l'Audit Interne se manifeste au plus haut niveau hiérarchique de l'organisation, afin de permettre à l'auditeur d'être indépendant et impartial. Par contre pour VAURS in SCHICK (2007 :26), l'Audit Interne « doit être rattaché à une personne ou

instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigations, la liberté de son opinion, et la considération adéquate de ses recommandations. »

Dans les grands groupes internationaux, la direction de l'Audit Interne peut être rattachée soit au conseil d'administration ou au comité d'Audit, à la Direction Générale ou enfin à une direction opérationnelle.

2.1.1.1. Rattachement au Conseil d'Administration ou au Comité d'Audit

Un comité d'Audit est un mécanisme qui participe simultanément, par sa nature et sa fonction, à deux (02) systèmes de gouvernance suivants : l'audit et le conseil d'administration.

Pour DUBUISSON (2000 :12) « un comité d'Audit est à la fois une émanation structurelle du conseil d'administration ou de surveillance composé d'administrateur choisi parmi ceux du conseil et une émanation technique de l'Audit. Il se doit d'assurer : le respect de la doctrine comptable, l'efficacité du contrôle interne, la synergie entre les auditeurs et les administrateurs, la maîtrise des risques et l'optimisation de la performance. »

Un tel rattachement de l'Audit Interne permet de protéger l'organisation contre les irrégularités que les mandataires sociaux pourraient commettre ou promouvoir afin de rassurer les actionnaires.

BERTIN (2007 :34) « Il semble même que le rattachement de l'auditeur interne au conseil d'administration ou au comité serait de nature à apaiser les tensions qui auraient pu apparaître entre l'auditeur externe et le dirigeant, dans une relation d'agence pure, et instaurerait un climat de confiance entre les principaux acteurs de la gouvernance ».

2.1.1.1.1. Avantages du rattachement au comité d'audit.

Selon BARBIER (1996: 55), le rattachement au comité d'audit présente les avantages suivants :

- le comité d'audit interne aura une indépendance relative par rapport à l'élaboration du programme d'audit, des secteurs et opérations à contrôler, des recommandations à émettre ;

- le responsable du service d'audit interne est mieux protégé car sa nomination et sa révocation dépendent du comité d'audit et non du PDG ou du DG ;
- les informations financières feront l'objet de contrôles plus méticuleux.

2.1.1.1.2. Inconvénients du rattachement au comité d'audit.

Les inconvénients du rattachement au comité d'audit selon BARBIER (1996: 55), sont :

- l'audit interne apparaîtra comme un service de plus en plus extérieur à l'organisation, il sera plus proche des préoccupations des actionnaires que des dirigeants ;
- l'audit interne s'étant éloigné du PDG, il peut y avoir perte de confiance de la part de ce dernier, d'où une baisse de la crédibilité de la fonction de l'audit interne.

2.1.1.2. Rattachement à une Direction Générale.

L'importance de ce rattachement réside dans la fluidité de l'information financière de l'auditeur vers la Direction Générale ainsi que dans la prise de décision. SHICK (2007 :26)

« Le rattachement de l'Audit à la Direction Générale est la tendance actuelle (69,3% en 2005-IFACI), ils ne sont pas tentés d'influencer les conclusions de l'Audit Interne ou leur formulation. »

De même, BERTIN in Renard (2006), soutient qu'« un tel rattachement permet aux auditeurs internes d'exercer pleinement leurs rôles de conseillers du management, Dialoguant avec la Direction Générale et tous les échelons hiérarchiques.»

Par ailleurs ce type de rattachement est de sous-entendre que le service d'Audit Interne est le gendarme de la direction, ce qui ne rend pas bien compte de son rôle véritable dans le processus de management des risques, de production et d'élaboration de l'information financière et non financière.

En revanche, ce rattachement, dans le cadre des groupes internationaux peut, si le dirigeant est opportuniste, priver les membres du conseil d'administration d'informations sur la gestion des filiales.

2.1.1.3. Rattachement à une direction opérationnelle.

E.BERTIN (2007 : 34) « Ce positionnement, consistant à situer l'Audit Interne à un niveau moins élevé que les directions opérationnelles, peut indubitablement nuire à son efficacité, tant sur le plan national qu'international, lorsqu'il doit se déplacer dans des filiales notamment. Mais il ne faut pas perdre de vue que ce rattachement présente, malgré tout, l'avantage d'un meilleur suivi technique du département ou du service d'Audit Interne. »

En définitive, les trois solutions envisagées ci-dessus comportent aussi bien des avantages que des inconvénients. Le plus important, est plus l'esprit du rattachement (comportement de celui auquel le service est rattaché) et la force de caractère des auditeurs que le rattachement formel lui-même.

2.1.2. Organisation hiérarchique de la fonction d'audit interne.

L'organisation hiérarchique d'un service d'audit interne varie selon les entreprises en fonction de la taille. On distingue en fonction du nombre d'auditeurs quatre niveaux hiérarchiques à savoir : le directeur, le superviseur, les chefs de mission et les auditeurs. Par ailleurs en fonction du nombre d'années d'expérience on distingue des auditeurs confirmés et des auditeurs débutants. Les rôles et les responsabilités assignés aux différents niveaux hiérarchiques se présentent comme suit.

2.1.2.1. Le directeur de l'audit interne

Le directeur de l'audit interne dirige l'ensemble du service et en assume la responsabilité générale. Selon LEMANT (1995: 81), les principales tâches qu'il doit accomplir pour chaque mission se résument comme suit :

- composer l'équipe des auditeurs en fonction des objets d'audit et des compétences des auditeurs disponibles ;
- superviser la phase de préparation et d'étude des missions ;
- revoir les dossiers de travail ;
- valider le rapport définitif ;
- suivre la mise en œuvre des actions prévues.

2.1.2.2. Le superviseur.

Niveau hiérarchique intermédiaire entre le directeur de l'audit et le chef de mission, le superviseur est chargé de reprendre une partie des tâches et des responsabilités des chefs de missions. Il alloue les ressources, qualifie les objectifs et les risques identifiés, approuve le rapport d'orientation et le programme de vérification, établit le budget-allocation-planning. Il revoit par sondage les feuilles de travail approuvées par les chefs de mission, ainsi que le projet de rapport. Il préside généralement la réunion de validation à la place du directeur de l'audit interne et suit les recommandations. Il évalue les auditeurs et organise leur formation.

2.1.2.3. Le chef de mission.

Le chef de mission est responsable du succès de la mission, vis-à-vis du service d'audit interne et des audités. Son rôle est d'animer et contrôler la progression des travaux, d'assurer leur qualité et d'assumer l'interface avec les audités. Selon LEMANT (1995: 128), ses principales tâches se résument comme suit :

- diriger la phase d'étude de la mission ;
- planifier et répartir le travail de terrain ;
- assurer l'avancement de la mission section par section ;
- organiser l'achèvement de la mission.

2.1.2.4. Les auditeurs

Les auditeurs mènent les investigations dont ils ont été chargés par le chef de mission et rédigent les papiers de travail correspondants, y compris les FRAP, puis les font superviser.

Les principales responsabilités qui leur sont assignées se présentent comme suit :

- participer avec le chef de mission à l'élaboration du Tableau des Forces et faiblesses Apparentes, du rapport d'orientation et du programme de vérification ;
- réaliser les travaux d'audit assignés par le chef de mission et atteindre les objectifs dans les délais prévus ;
- réaliser des tests permettant de qualifier les anomalies décelées en fonction des faiblesses constatées ;

- adapter constamment les programmes de travail en fonction de la matérialité des risques ou des anomalies constatées en cours de mission ;
- participer à la présentation des conclusions des travaux d'audit aux responsables des audités.

2.2. Les Ressources.

La réalisation des activités de l'audit interne dans un cadre professionnel nécessite que ce dernier se dote d'un certain nombre de moyens. Les exigences de moyens définies par le RPAI sont : la charte d'audit, le manuel d'audit, les ressources (qui doivent être adéquates et suffisantes). Toutefois d'autres moyens sont nécessaires pour les prestations d'audit interne. Ce sont : le plan d'audit, la cartographie des risques, les dossiers et papiers de travail et le manuel de procédures.

2.2.1. La charte d'audit

C'est un document considéré comme l'un des plus importants, car il est exigé par la première des normes professionnelles (Norme 1000). Selon LEMANT (1999 :55), « la charte est la loi fondamentale des auditeurs, qui reconnaît leur rôle et leur donne une identité. Cela explique à quoi sert l'audit, définit les règles du jeu et surtout détermine, les pouvoirs et devoirs des auditeurs ».

La charte de l'audit interne présente quatre caractéristiques qui la singularisent par rapport aux autres documents (RENARD, 2006 : 203) :

- c'est un document obligatoire : les normes professionnelles affirment que «les objectifs, les pouvoirs, et la responsabilité du service d'audit interne doivent être définis par un document officiel (charte) » ;
- la charte est le premier acte dans l'enchaînement des opérations de mise en place d'une fonction d'audit interne ;
- la charte est et doit être un document officiel : il ne peut s'agir d'une circulaire banale, ni d'une note d'information, ou encore moins d'un prospectif de communication ;
- la charte est un document de forme variable : il en saurait y avoir de présentation

Ce document doit remplir quatre conditions que sont :

- il doit être agréé et signé par la plus haute autorité de l'entreprise ;
- il doit être distribué, et si possible, commenté, à tous les futurs audités ;
- les références normatives qui vont lui donner une autorité extérieure, doivent y figurer;
- il doit être conçu dans une forme cohérente avec la culture et les habitudes de l'organisation.

La charte doit décrire le positionnement du service d'audit et de son directeur. La nature du rattachement hiérarchique de l'audit interne et son indépendance sont les principes de base posés par la déclaration des responsabilités : « le positionnement de l'audit interne doit lui permettre un exercice normal de ses responsabilités. Le responsable de la fonction doit être rattaché à quelqu'un disposant d'une autorité suffisante pour promouvoir son indépendance

2.2.2. Manuel d'audit interne

Tout comme la charte, le manuel d'audit interne est un document d'entreprise qui va refléter l'organisation, les habitudes de travail du service d'audit interne. Il est exigé par la norme 2040. Il a plusieurs objectifs permettant ainsi au service d'audit interne de pouvoir exercer parfaitement son rôle tout en respectant les normes qui lui sont soumises, selon RENARD (2010: 418), c'est un document à usage interne au service d'audit interne et à la disposition des auditeurs. Il retrace l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne. Son contenu se présente comme suit :

- le cadre de travail : organigramme du service, analyse des postes des auditeurs, condition générale de travail ;
- normes et standards de l'audit interne ;
- méthodologie, conduite d'une mission d'audit.

Les objectifs qui lui sont assignés sont :

- définir de façon précise le cadre de travail ;
- aider à la formation de l'auditeur débutant (objectif et spécificités de fonctionnement du service : procédures de travail de l'audit interne) ;

- servir de référentiel (normes et standards de l'audit interne, conduite d'une mission d'audit).

2.2.3. Plan d'audit

« 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 et les auditeurs qui seront en charge » (VAURS, 2000 : 42). Le plan d'audit permet ainsi d'assurer une planification du travail pour respecter l'esprit de rigueur et de méthode qui caractérise l'audit interne. Il est établi à partir d'une cartographie des risques et permet ainsi de définir de façon efficace la stratégie d'audit. Il est exigé par la norme 2010 : « le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. »

Le plan d'audit doit avoir un contenu exhaustif qui comporte tous les sujets susceptibles d'être audités. Cela nécessite une démarche étalée sur plusieurs années au cours desquelles on va successivement l'enrichir, le compléter et le mettre à jour. Dans le souci de couvrir l'ensemble, le contenu du plan se fait en se basant sur plusieurs types d'approche :

- approche par les métiers ;
- approche par les fonctions ;
- approche par les thèmes ;
- approche par les processus.

De nos jours, c'est la démarche d'appréciation des risques et l'étalement des missions qui est la plus utilisée pour l'élaboration du plan d'audit

2.2.4. La cartographie des risques

DUMAS (1999 :41) définit le risque comme étant « la menace qu'un évènement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses opportunités ».

La cartographie des risques est un outil scientifique qui permet de connaître et de rendre compte de l'aléa, mais aussi qui permet :

- de classer, de comparer et de hiérarchiser les risques entre eux ;

- de mettre en place des plans d'actions pour les gérer en fonction des ressources disponibles ;
- d'en assurer le suivi ;
- de communiquer les informations sur les risques de l'organisation. (AMRAE, 2002 :3)

Selon BERGERET (2002 :32), la cartographie des risques a pour objectifs :

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

Le champ de l'audit n'a cessé de s'étendre contribuant ainsi à la complexification de la définition de ce concept. Il est nécessaire de noter que l'audit est une méthodologie qui vérifie la conformité du traitement de ces faits avec les normes, les procédures du système de contrôle interne mené par une personne indépendante et compétente.

Dans le cadre des bonnes pratiques permettant à l'auditeur interne de mener à bien sa mission, il se doit de se munir non seulement d'une charte d'audit interne, mais aussi d'un manuel d'audit interne contenant toutes les procédures utilisées pour atteindre ses objectifs.

2.2.5. Les dossiers et papiers de travail.

Dans cette partie nous aborderons deux notions :

2.2.5.1. Les dossiers d'audit.

Mémoire de l'entreprise, les dossiers d'audit comprennent deux catégories de documents (RENARD, 2006 : 414) :

- des documents descriptifs : analyses des postes, organigrammes, tableau de risques, diagramme de circulation, etc. ;

- des documents explicatifs : les feuilles d'interviews, questionnaires, FRAP (Feuille d'analyse et de révélation des problèmes), tableaux de rapprochements significatifs, résultat des tests.

Permettent de justifier et de prouver à l'égard des audités mais éventuellement à l'égard des tiers toutes les affirmations signalées dans le rapport d'audit interne. Ces justificatifs peuvent être demandés et produits soit durant la mission d'audit, soit après l'audit lorsqu'un complément d'information est sollicité durant la mise en œuvre des recommandations. Dans un cas comme dans l'autre, disposer d'un dossier complet et en ordre est un impératif absolu.

2.2.5.2. Les papiers de travail.

Le papier de travail est le support obligatoire de tout constat, de toute observation effectué par l'auditeur interne au cours de sa mission. « Rien ne doit être laissé à la mémoire, l'auditeur est celui qui note tout » (RENARD, 2006 :416). Ces papiers de travail doivent être référencés, normalisés et comporter les indications suivantes :

- le nom de la société auditée ;
- désignation du service audité ;
- le nom de l'auditeur ;
- la date de la mission.

Quand les papiers de travail se rapportent à un test, ils doivent toujours indiquer :

- l'objectif du test : en tête du document ;
- la structure du test : documents ou transactions examinés ;
- les détails de la transaction ainsi que le résultat point par point ;
- l'interprétation des résultats en précisant le point de contrôle interne déficient ;
- le numéro de la FRAP sur laquelle ces résultats sont analysés ;
- la référence du document, la date et les initiales de l'auditeur qui a réalisé le test.

En conclusion, de bons papiers de travail doivent toujours être :

- normalisés ;
- datés et signés ;
- compréhensibles ;

- adéquats ;
- simples et peu coûteux ;
- complets.

2.2.6. Le manuel de procédures

Selon BARRY(2009 :15), « La mise en place d'un contrôle interne efficace est largement conditionnée par l'existence d'un manuel des procédures administratives et comptables et d'un service chargé de veiller à l'application de ces de ces procédures. »

Le manuel de procédures est un document qui décrit de manière concrète, et plus précise possible, comment les réglementations sont mises en œuvre dans une organisation. Le manuel de procédures doit être clair, concis, et éviter les répétitions inutiles. Il décrit les modalités de gestion et de suivi du dispositif qui seront appliquées. Le manuel de procédures s'adresse à tous les acteurs de l'entreprise et concerne aussi toute personne qui intervient dans la mise en œuvre ou l'exécution des activités de l'entreprise.

L'auditeur interne a besoin aussi d'un manuel d'audit interne pour l'exécution de sa fonction. Le manuel d'audit interne est un outil méthodologique permettant à l'auditeur interne d'apporter une assurance raisonnable quant à la conformité des pratiques et acte de gestion courante par rapports aux référentiels de procédures, de normes et réglementions en vigueur. C'est le principal référentiel pour l'auditeur parce qu'il comporte d'une part, un volet « Généralités » englobant toutes les données théoriques de base que doit maîtriser un auditeur interne en matière de méthodologie, de techniques et d'outils d'audit interne, et d'autres part, un volet plus pratique comprenant les guides d'audit interne, outils qui orienteront les travaux des auditeurs internes sur le terrain.

2.2.7. Les ressources affectées à l'audit interne.

En application des normes 2020 : communication et approbation, 2030 : gestion des ressources, le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à l'activité d'audit interne soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé. Il doit donc établir un budget incluant les prévisions d'effectif, les ressources matérielles et financières nécessaires pour couvrir le champ d'intervention des activités de l'audit interne.

2.2.8. Ressources humaines.

Les ressources humaines prennent en compte, l'ensemble des auditeurs recrutés ou à recruter pour la réalisation des missions, leurs formations et le plan de gestion de carrière des auditeurs. La profession de l'audit interne est en pleine mutation. Sous l'effet de nouvelles règlementations, le rôle de l'audit interne devient de plus en plus central dans la création de la valeur et la prévention de la destruction de cette même valeur. L'auditeur interne doit être une solution aux attentes des dirigeants, pour ce faire, comment recruter l'auditeur interne ?, quelles sont ses responsabilités?

2.2.8.1. Le recrutement.

Le recrutement peut se faire à l'interne ou à l'externe mais on constate que 74% des responsables de l'audit interne sont nommés et révoqués uniquement par la direction générale selon le résultat l'enquête de 2005 en France. Cette enquête indique que pour toutes entreprises confondues, 51% des auditeurs proviennent d'un recrutement externe et 49% d'un recrutement interne (dont 29% en provenance d'activités opérationnelles).

Ces chiffres traduisent deux conceptions de recrutement en audit interne :

- une conception « traditionnelle » où il est considéré que l'auditeur interne ne saurait exercer convenablement son métier s'il n'est pas imprégné de la culture d'entreprise ou de l'organisation. Cette conception comporte les avantages et les inconvénients :
 - o l'avantage de cette conception est que l'auditeur interne a une bonne connaissance de l'entreprise. Les auditeurs de ce profil peuvent devenir très rapidement d'excellents chefs de mission, sachant parfaitement éviter les faux pas ;
 - o l'inconvénient est que la fréquentation habituelle des méthodes et des structures peut parfois émousser le regard critique.
- pour la conception novatrice, l'audit interne doit être une pépinière de talents où l'on peut apprendre le maximum de choses dans le minimum de temps. De surcroît, on peut attendre de l'auditeur interne, vision nouvelle, donc esprit critique développé, capacité à être les moteurs de l'évolution de la fonction.

L'inconvénient est la connaissance imparfaite de l'entreprise, ce qui entraîne le plus souvent les faux pas. C'est une formule qui exige un bon encadrement. Les entreprises pour pallier ces

inconvénients ont choisi de créer des équipes mixtes pour partie d'origine interne et pour partie recrutée à l'extérieur.

2.2.8.2. Les Auditeurs Internes.

Les auditeurs internes doivent conduire leurs missions avec compétence et conscience professionnelle.

2.2.8.2.1. Compétence.

Selon IFACI 2009, les auditeurs internes doivent posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires de ses responsabilités.

1210. A2- Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est gérée par l'organisation. Toutefois, ils ne sont pas censés posséder l'expertise d'une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes.

1210. A3- Les auditeurs internes doivent posséder une connaissance suffisante des principaux risques et contrôles relatifs aux technologies de l'information, et des techniques d'audit informatisées susceptibles d'être mises en œuvre dans le cadre des travaux qui leur sont confiés. Toutefois, tous les auditeurs internes, ne sont pas censés posséder l'expertise d'un auditeur dont la responsabilité première est l'audit informatique.

1210. C1- Le responsable de l'audit interne doit décliner une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission.

2.2.8.2.2. Formation professionnelle continue.

RENARD (2010 : 171), « Sans personnel compétent tout système de contrôle interne est condamné et nombreux sont les cas dans lesquels les anomalies rencontrées ont pour cause une formation insuffisante ou, ce qui revient au même, une formation non mise à jour. »

Selon IFACI 2009-1230, les auditeurs doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue. En ce qui concerne les auditeurs internes, l'enquête révèle qu'ils sont diplômés : 51% d'entre eux sont issus de grandes écoles de commerce ou d'ingénieurs ; 32 % d'entre eux sont diplômés de l'université.

Les auditeurs internes sont également expérimentés : plus de la moitié d'entre eux a entre cinq et quinze ans d'ancienneté. De quelles fonctions viennent-ils ? A parts quasi égales de l'audit interne ou externe (30%), des fonctions opérationnelles (29%) ou encore des fonctions financières (27%).

Source : l'IFACI (2006 : 44)

2.2.8.2.3. Les qualités que doivent posséder les auditeurs internes

Les qualités dont doivent faire preuve les auditeurs internes sont, au premier rang, le sens de l'analyse, des capacités de communication et d'écoute, et un esprit critique.

Selon Frédéric Van Roekeghem : « Une qualité indispensable est savoir faire la part des choses entre l'accessoire et fondamental, de dégager les points majeurs nécessitant une intervention de la direction générale ».

Pour Didier Lombard : « Les auditeurs doivent être véloce, intelligents, réactifs et comprendre la vie de l'entreprise. L'attention portée sur les processus qu'ils sont chargés de contrôler, part d'une compréhension stratégique, managériale de l'entreprise. Les contrôles qu'ils exécuteront ensuite seront d'autant plus efficaces.»

Anne-Marie Idrac exprime son opinion en ces termes : « Je crois que la qualité première de l'auditeur, c'est le courage. C'est quelqu'un qui sait prendre ses responsabilités, quelqu'un de lucide, claire et percutant dans la formulation, dans l'expression, de manière à bien mettre le doigt sur les points qui méritent d'être relevés.»

2.3. Prestation

Dans le but de garantir que les prestations d'un service d'audit interne s'effectuent conformément à la définition que donne la profession (The IIA et l'IFACI) de l'activité

d'audit interne les règles de prestations sont édictées par le RPAI. Cette prestation d'audit concerne :

- le service d'audit ;
- l'évaluation par l'audit interne du processus de management des risques et de contrôle, du processus de gouvernement d'entreprise ;
- la conduite des missions d'audit ;
- le suivi des actions de progrès ;
- la coordination de l'audit interne avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil.

2.3.1. Le service d'audit

Le rattachement de la fonction d'audit interne est un facteur déterminant pour le succès de sa mission. Beaucoup d'auteurs et organismes professionnels comme LEMANT (1999:12) et IFACI (2013: 32) s'accordent à reconnaître que le succès de la mission de l'audit interne dépend en majeure partie du niveau de rattachement de ce service dans l'organisation. Le rattachement hiérarchique de l'audit est prévu par la norme 1110. Dans sa prise de position pour un urbanisme de contrôle interne efficient, IFACI (2010: 16), recommande que l'audit interne soit rattaché au plus haut niveau de l'organisation. Ce rattachement lui permettant de conforter l'objectivité de ses démarches et affirmer l'indépendance dont il a besoin pour exercer ses activités.

2.3.2. Audit interne et processus de gouvernement d'entreprise.

Selon OCDE in CABANE (2013: 23), la gouvernance d'entreprise désigne l'ensemble des relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et les diverses autres parties prenantes. Elle fournit également le cadre au sein duquel sont fixés les objectifs de l'entreprise et définit les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre et pour surveiller les performances. Il est exigé à la fonction d'audit interne de contribuer au processus de gouvernement d'entreprise (Norme 2130). Ainsi l'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. A cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

- promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;

- définir des objectifs, en suivre la réalisation et en rendre compte ;
- communiqué aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- fournir une information adéquate au comité d'audit (ou au conseil), aux auditeurs internes et externes et au management et permettre d'assurer une coordination efficace de leurs activités.

Notons également comme le souligne PIGE (2001: 97), que l'intervention de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise permet de réduire l'asymétrie d'informations entre les dirigeants et les représentants des actionnaires mais aussi entre les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs.

2.3.3. Méthodologie de conduite des missions d'audit interne.

Une mission d'audit interne se déroule selon une méthodologie spécifique. Selon RENARD (2010: 202), « cette singularité qui assimile l'audit interne à une technique connue et approuvée est déjà l'indice d'une certaine maturité ». La conduite d'une mission d'audit interne se compose des trois phases séquentielles : une phase de préparation, une phase de réalisation et une phase de conclusion. La réussite d'une mission d'audit dépend de la rigueur maintenue au cours de ces différentes phases, du choix approprié des techniques et des outils.

2.3.3.1. Les différentes phases d'une mission d'audit interne.

Une mission d'audit interne se déroule en trois phases à savoir : une phase de préparation, une phase de réalisation et une phase de communication.

2.3.3.1.1. Phase de préparation

La phase préparatoire ouvre la mission d'audit et exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. Dans ce sens MOUGIN (2008: 94), affirme que : « la phase de préparation permet d'arriver sur le terrain avec un minimum de connaissances ». Au cours de cette phase, l'auditeur interne construit son référentiel, c'est-à-dire le modèle vers lequel doit tendre le résultat de sa mission.

❖ Ordre de mission

C'est un document donné par la direction générale (ou par la hiérarchie supérieure) à l'audit interne qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs (LEMANT, 1995: 35). Lorsque la mission nécessite des contrôles inopinés, l'ordre de mission est diffusé mais au moment du contrôle pour garder le caractère inopiné de la mission. De même si l'organisation dispose d'un plan d'audit approuvé par la Direction Générale, celui-ci fait alors office de l'ordre de mission. L'ordre de mission dans son établissement doit obéir aux trois principes ci-après :

- l'auditeur interne ne peut se saisir lui-même de ses missions ;
- l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente en l'occurrence la Direction Générale ou le comité d'audit le cas échéant ;
- l'ordre de mission permet l'information de tous les responsables concernés par la mission. Une fois en possession de l'ordre de mission, le service d'audit interne peut alors aborder la phase de préparation proprement dite.
- Plan d'approche.

Selon LEMANT (1995: 39), le plan d'approche organise la phase d'étude, il associe à une prise de connaissance du domaine à auditer défini par l'ordre de mission et une prise de conscience des habituels risques et opportunités d'amélioration, une décomposition du sujet de la mission en objets auditables qui produit le référentiel. L'élaboration du plan d'approche nécessite donc une familiarisation avec le sujet objet de l'audit, son but final étant de fournir à l'auditeur un guide pour aborder l'étape suivante (analyse des risques). Le plan est la conclusion de la prise de connaissance du domaine audité qui consiste à rechercher les informations utiles pour bien cerner les préoccupations majeures de la mission. Dans la pratique l'auditeur procède à la collecte d'informations qui se présente comme suit :

- l'établissement d'un organigramme de l'entité auditée ou son obtention et sa vérification dans le cas où il existe ;
- l'analyse des définitions de fonctions des postes de l'organigramme complétées des caractéristiques de leurs titulaires ;
- la recherche de tout élément de définition, de connaissance, d'analyse de l'activité à cerner dans les supports propres à l'entreprise ;

- la collecte des rapports d'audit antérieurs et autres analyses ou études d'organisations
- la consultation des bases documentaires de l'entreprise : informations financières, informations de contrôle de gestion, politiques de l'entreprise ;
- la pratique d'interviews préliminaires.

Le plan d'approche élaboré de cette manière, permettra de définir le temps nécessaire pour mener toute la phase de préparation et surtout préciser les dates décidées pour l'établissement des trois documents principaux à savoir : le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfA), le rapport d'orientation et le plan de vérification.

❖ Le tableau des forces et faiblesses apparentes

Le tableau des forces et faiblesses apparentes conclut la phase d'analyse des risques sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche, il présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés. Il constitue l'état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles, et permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer le rapport d'orientation (LEMANT, 1995 :63). Le TFfA a pour rôle de situer les risques existants et non d'analyser leurs causes et conséquences, autrement ce serait de l'audit avant l'audit. Il doit prendre en compte les trois facteurs susceptibles de générer des risques de toute nature à savoir : l'exposition, l'environnement et la menace. L'objectif de l'évaluation des risques dans la phase de planification est d'identifier afin de prioriser les zones à hauts risques. Cette phase d'identification et d'évaluation des risques a pour fondement théorique la norme 2210 qui stipule : « l'auditeur interne doit procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit. Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de cette évaluation ».

❖ Rapport d'orientation

Le rapport d'orientation ou plan de mission est un contrat passé avec l'audité qui va préciser les objectifs et le champ d'action de la mission d'audit. Il souligne la nécessité pour les deux parties de connaître parfaitement ce sur quoi elles s'engagent.

Selon RENARD (2010: 241), le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques :

- objectifs généraux : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne ;
- objectifs spécifiques : ce sont les dispositifs du contrôle interne concernés par les tests;
- -champ d'action : fonctions et zones géographiques concernées par la mission.

Les principes d'élaboration du rapport d'orientation se présentent comme suit :

- un choix d'orientation de la mission doit être effectué à partir de TFfA et matérialisé par un rapport d'orientation signé par le responsable de l'audit interne ;
- le rapport d'orientation doit définir la mission en termes d'objectifs à atteindre par l'audit, exprimés dans le langage de son « client ».

Chaque fois que cela est possible, le rapport d'orientation sera discuté avec les principaux responsables audités et le demandeur.

2.3.3.1.2. Phase de réalisation

Elle fait appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication de la part de l'auditeur. La phase de réalisation est composée de la réunion d'ouverture, du programme d'audit et du travail sur le terrain.

❖ Réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture marque non pas le début de la mission mais le commencement des opérations de réalisation et on ne peut la tenir tant qu'il n'y a pas de programme à présenter à l'audité (RENARD, 2010: 246).

Selon LEMANT (1995: 75) ; RENARD (2010: 246), la réunion d'ouverture doit se tenir chez l'audité, car c'est à cet endroit qu'on peut trouver le maximum d'informations et de documents susceptibles, d'être consultés au cours de la mission. Elle permet notamment de rappeler les procédures d'audit interne, d'exposer le rapport d'orientation et de parler modalités de collaboration. Elle peut être présidée par le chef de mission mais il souhaitable que ce soit par le responsable de l'audit interne. Elle réunit les auditeurs en charge de la mission et les responsables audités et si possible la hiérarchie supérieure de la fonction auditée.

❖ Programme de vérification

Le programme de vérification regroupe les tâches à faire en vue de parvenir aux objectifs du rapport d'orientation, pour confirmer les forces et les faiblesses apparentes. Il permet de répartir les tâches entre les auditeurs, de planifier et de suivre les travaux. Il est établi par l'équipe de la mission et doit être validé par le responsable d'audit.

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

- les questionnaires spécifiques à utiliser pendant les travaux de terrain ;
- les procédures à employer ;
- les preuves à examiner ;
- la répartition des tâches entre les auditeurs et le calendrier d'exécution de ces tâches.

Les fondements théoriques du programme de vérification sont les normes 2220 : champ de la mission et 2230 : ressources affectées à la mission.

❖ Travail sur le terrain

L'objectif visé est de parvenir à des conclusions indiscutables et pertinentes en réponse aux interrogations du management. Le travail de terrain s'exécute conformément au programme de vérification, qui est un guide améliorable à condition que toute modification soit discutée et consignée. Les différentes actions inscrites sur le programme de vérification doivent être formalisées par une feuille de couverture indiquant le but de l'action et les modalités d'exécution du travail. Toute anomalie doit faire l'objet d'établissement d'une Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP). La FRAP est une mise en forme efficace et rigoureuse de la norme 2320 selon laquelle : « les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leurs missions sur des analyses et évaluations appropriées ».

Sa formulation comprend les éléments suivants :

- le problème résumant le dysfonctionnement ;
- les faits qui le prouvent ;

- les causes qui l'expliquent ;
- les conséquences que cela entraîne et ;
- les recommandations qui le résolvent.

En outre l'auditeur doit chercher lors du travail sur le terrain à s'assurer par un travail de synthèse de la cohérence de ses observations et procéder à leur validation (REANRD, 2010:284). Les fondements théoriques des différentes actions effectuées lors du travail sur le terrain se présentent comme suit :

- norme 2300 : Accomplissement de la mission ;
- norme 2310 : Identification des informations ;
- norme 2320 : Analyse et évaluation ;
- norme 2330 : Documentation des informations.

2.3.3.1.3. Phase de conclusion

La phase de conclusion représente la dernière phase d'une mission d'audit interne. Elle est composée du projet du rapport d'audit, de la réunion de clôture, la validation du rapport d'audit, des réponses aux recommandations et du suivi du rapport (JORAS, 1996: 51).

❖ Projet de rapport d'audit

L'ossature du rapport est élaborée à partir des "problèmes" figurant sur les FRAP ou des risques figurant sur les Feuilles de révélation des risques (FAR); l'ossature du rapport est en quelque sorte un rassemblement des FRAP/FAR d'une manière cohérente et selon une logique de hiérarchisation des problèmes rencontrés ou risques recensés, assortie d'un commentaire descriptif. Selon RENARD (2010: 289), Il comprend un sommaire, une introduction, une synthèse et une mention des destinataires. Il a les mêmes caractéristiques que le rapport définitif trois exceptions près :

- son contenu n'est pas encore validé en réunion de clôture ;
- les audités n'ont pas encore réagi aux recommandations ;
- il n'est pas accompagné d'un plan d'action. Il est envoyé à tous les participants quelques jours avant la réunion de clôture.

Il permet aux auditeurs de présenter leurs travaux aux audités sur le site et va même constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture.

❖ Réunion de clôture

Elle est dirigée par le responsable de l'équipe d'audit. Elle réunit normalement les mêmes participants que la réunion d'ouverture. Elle a pour objectif de :

- présenter les constats et conclusions d'audit (comprises et acceptées par l'audité) ;
- résoudre toutes les divergences d'opinion (ou faire le constat des divergences).

Suite à la validation générale du projet de rapport au cours de ce compte rendu, l'auditeur se rend dans son bureau pour rédiger un rapport définitif appelé rapport d'audit interne. Le fondement théorique de la réunion de clôture est la norme 2440 : diffusion des résultats.

❖ Rapport définitif

Selon MITONNEAU (1994: 51), « le rapport définitif ou rapport d'audit interne est l'aboutissement d'un processus de communication continu ». Abordant dans le même sens SCHICK (2007: 121), affirme que : « le rapport d'audit communique aux principaux responsables concernés pour action, et à la direction pour information les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour que soient développées les actions de progrès ». Le rapport d'audit véhicule la synthèse des travaux de l'audit, sa valeur ajoutée. Pour atteindre son objectif à coup sûr, être lu, être accepté et inviter à l'action il doit comporter un certain nombre d'informations essentielles et suivre certaines règles de rédaction et de présentation. Son contenu est réglementé par la norme 2410 qui précise qu'il doit mentionner :

- les objectifs et le champ de la mission ;
- les points forts relevés ;
- les conclusions, les recommandations et le plan d'action.

En outre l'auditeur doit veiller au respect de la norme 2420 (qualité de la communication) qui énonce que le rapport doit être exact, objectif, clair, concis, constructif, complet et émis en temps utile. Quant aux modalités de diffusion la norme 2440 exige du responsable d'audit de diffuser les résultats aux personnes appropriées. A cet effet le responsable de l'audit interne

doit fixer les règles en matière de conservation afin de contrôler l'accès aux dossiers de la mission (norme 2330).

2.3.4. Réponses aux recommandations et surveillance des actions de progrès.

Une fois le rapport définitif rédigé, l'auditeur le fait suivre d'un plan d'action qui permet à l'auditée d'indiquer pour chaque recommandation qui fera quoi et quand (RENARD 2010:301). Le plan d'action fait partie intégrante du rapport d'audit qui est transmis aux audités. A cet effet LEMANT (1995: 129), affirme que : « un rapport d'audit sans suivi des recommandations et sans bilan est une mission inachevée et sans grand effet ». Quant au suivi du rapport, l'auditeur a un rôle important à y jouer car une mission d'audit ne se termine pas après la réunion de clôture et la diffusion du rapport d'audit mais avec la mise en œuvre des recommandations. Nous convenons donc avec KI-ZERBO (2009: 24), qui affirme que : « le travail accompli par les auditeurs internes est vain sans l'examen des suites données à leurs missions. Pour que les conseils formulés contribuent réellement à améliorer et à renforcer leur efficacité, le responsable de l'audit interne doit instaurer une surveillance des actions correctives». Cependant, comme le souligne SELMER (2006: 245), DE ARAUJA (2008: 55), « il ne faut pas confondre responsabilité de suivi et responsabilité de mise en œuvre car l'auditeur ne doit en aucun cas être impliqué dans la mise en œuvre opérationnelle ». Le suivi des actions de progrès a pour fondement théorique la norme 2500 qui stipule que : « le responsable de l'audit doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management ».

2.3.5. Techniques et outils de l'auditeur interne.

La méthodologie de conduite des missions d'audit décrite ci-dessus ne peut être efficace sans l'utilisation de certaines techniques et outils par l'auditeur interne. Dans cette section nous allons passer en revue les techniques et outils qui permettent à l'auditeur de conduire ses missions. On distingue : les outils de validation et les outils de description.

2.3.5.1. Les outils de validation.

Les outils de validation permettent à l'auditeur de formuler ou de répondre à des questions. Les outils de validation que nous décrirons se présentent comme suit : l'observation physique, le rapprochement, la reconstitution, le sondage et la confirmation directe.

2.3.5.1.1. Observation physique.

L'observation physique est une technique d'application universelle consistant pour l'auditeur à aller sur le terrain. Elle permet à l'auditeur de constater la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un processus, d'un bien, de même que le comportement des gens au travail. Elle peut être directe ou indirecte.

- l'observation directe : il s'agit du constat immédiat du phénomène. Elle permet à l'auditeur de soulever des problèmes qui ne sont pas connus, ou qui ne peuvent être déduits de l'analyse de l'information écrite (VALIN & al, 2006: 178) ;
- quant à l'observation indirecte, elle s'entend par la vérification de l'existence d'un bien au travers de documents authentiques au sens juridique du terme.

2.3.5.1.2. Vérifications et rapprochements.

Considérés comme des procédures utilisées sur le terrain par l'auditeur dans le but de s'assurer de la validité des opérations effectuées,

- les vérifications, de nature diverse et dont les plus usitées sont celles arithmétiques, peuvent être souvent assimilées à l'utilisation des ratios, surtout dans les audits comptables. On peut également vérifier l'existence de documents et la recherche d'indices.
- les rapprochements encore appelés cross control constituent une technique de validation permettant de confirmer la véracité d'une information en confrontant deux sources différentes (RENARD, 2010: 346-347).

2.3.5.1.3. Sondages statistiques.

Selon 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 totale les observations effectives sur l'échantillon, avec une certitude spécifiée et une précision désirée. Afin qu'il soit fiable et répondre aux attentes il doit remplir trois conditions essentielles : homogénéité de la population, accessibilité de la population et enfin prélèvement aléatoire de l'échantillon.

2.3.5.1.4. Confirmation directe

Selon DAYAN & al (2004: 937), « la confirmation directe ou la circularisations est une technique d'audit qui consiste pour l'auditeur à recueillir directement les informations concernant les opérations réalisées par l'audité avec les différents partenaires ». Le but est de détecter les différences entre les informations en provenance de l'audité et de ses partenaires.

Elle peut revêtir trois formes à savoir :

- la confirmation positive fermée ;
- la confirmation positive ouverte ;
- la confirmation négative.

2.3.5.2. Outils de description.

Les outils de description aident l'auditeur non pas à formuler des questions car ils ne présupposent pas de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées. Dans cette catégorie, nous présenterons : le diagramme de circulation, la piste d'audit, la narration, la grille de contrôle et l'organigramme fonctionnel.

2.3.5.2.1. Diagramme de circulation.

Selon VALIN & al (2006: 180), le diagramme de circulation ou flow-chart est un descriptif normalisé d'un circuit d'information. Il s'agit d'un outil de visualisation, de synthèse, de concision et de précision. Il est utilisé pour accroître la compréhension d'un processus. Dans la pratique il convient de confirmer l'ensemble du diagramme avec l'interlocuteur. En effet cela est une très bonne façon pour l'auditeur de s'assurer de la bonne compréhension de la procédure.

2.3.5.2.2. La piste d'audit.

La piste d'audit ou chemin d'audit est l'examen pas à pas du chemin suivi par une opération depuis son stade final en remontant à son origine en passant par toutes les phases intermédiaires (RENARD, 2003: 174). En tant que dispositif de contrôle interne, SHICK & al (2010 :196), affirment que « la mise en place de la piste d'audit concourt à sécuriser les informations et à assurer la traçabilité des opérations réalisées afin d'en faciliter le suivi et le

contrôle ». Elle est utilisée par l'auditeur lors de la phase de lancement de la mission sur site et plus précisément dans le cadre de l'élaboration du programme de vérification afin de lui permettre de reconstituer le cheminement des étapes du processus audité.

2.3.5.2.3. La grille d'analyse des tâches.

Les grilles d'analyse des tâches ou grilles d'analyse du contrôle interne sont des tableaux à double entrée effectuant l'inventaire des différentes opérations réalisées et permettant en particulier de repérer les cumuls de fonction (OBERT & al, 2009: 542 ; SCHICK & al, 2010: 188). Selon MIKOL (1999: 144), il est nécessaire de séparer les fonctions fondamentales suivantes et de les attribuer à des personnes ou hiérarchies différentes, ce sont :

- la fonction de décision (autorisation, approbation) ;
- la fonction de protection et de conservation des valeurs monétaires (trésoreries) ;
- la fonction de protection et de conservation de biens physiques (magasiniers) ;
- la fonction de comptabilisation (comptables).

Elles permettent aussi de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chaque employé.

2.3.5.2.4. La narration.

La narration est une technique utilisée le plus souvent lors du premier contact entre l'auditeur et son interlocuteur. On distingue d'une part celle de l'audité qui décrit le cadre général, constituant de ce fait le premier contact avec l'auditeur. Les avantages à retenir à ce niveau sont entre autres le bon climat instauré d'entrée de jeu entre l'audité et l'auditeur et la richesse des informations obtenues malgré parfois les difficultés de compréhension. D'autre part il y a celle de l'auditeur qui n'est que la mise en ordre de renseignements obtenus (BARBIER, 1996: 124). Par conséquent, elle ne constitue pas le meilleur moyen de transmission de l'information à cause de son manque de rigueur, de logique et de techniques.

2.3.5.2.5. Organigramme fonctionnel.

L'organigramme fonctionnel est construit par l'auditeur et lui permet de mieux appréhender le fonctionnement d'une entité du point de vue de la cohérence des fonctions. Il est établi à partir de l'organigramme hiérarchique et des analyses de poste. Nous convenons donc avec

COLLINS & al (1992: 265), qui affirme que : « l'organigramme fonctionnel présente de manière formelle et synthétique les positions de dépendances fonctionnelles, éventuellement les principales missions de chacun des membres d'un service et de chacun des services au sein de l'établissement ou de l'entreprise ».

2.3.5.2.6. Le questionnaire de contrôle interne (QCI).

Le QCI est un outil qui permet d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs spécifiques de contrôle interne mis en place. Selon RENARD (2012 : 44), le but du QCI est de permettre en exploitant toutes les dimensions d'une activité, d'un processus, d'une fonction, d'en déceler les insuffisances (ou d'en constater la bonne maîtrise) et à partir de là, d'aider à l'identification des dispositifs de contrôle interne adéquats. Parmi les différentes méthodes utilisées, une des plus courantes est le questionnement qui ?, Quoi? Où ? Quand ? Et comment ? Car elle permet de définir les risques résiduels et spécifiques et donc de s'interroger sur les dispositifs de contrôle interne à mettre en place ou à améliorer.

2.3.6. La coordination de l'audit interne avec les prestataires internes et externes de service d'assurance et de conseil.

Selon IFACI (1998 : 1), la variété des interventions de l'audit interne le conduit à entretenir des relations étroites avec différents partenaires externes, au premier rang desquels se situent les commissaires aux comptes. Cette coopération est formellement prévue par les normes édictées par les deux professions. Ainsi pour l'audit interne la norme 2050 stipule que : « afin d'assurer une couverture adéquate et éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner des activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil ». Quant à la norme ISA 610 (norme d'audit externe elle définit les conditions d'utilisation des travaux des auditeurs internes par les auditeurs externes. L'évaluation du contrôle interne est le principal point de convergence des deux professions. Même si, l'appréhension de ce dernier est différente selon les deux métiers, elle n'en est pas moins une préoccupation majeure pour l'une et l'autre. A cet effet, IFACI (1998: 2), souligne : « qu'il serait souhaitable, dans un souci d'efficacité, qu'elles coordonnent au mieux leurs activités et s'appuient sur leurs compétences respectives ». Les exigences de prestations ainsi présentées, nous allons aborder dans la section suivant les exigences de pilotage et de contrôle.

2.4. Pilotage et de contrôle.

Le pilotage et le contrôle défini par le RPAI sont relatives à la supervision appropriée des missions d'audit, la mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité et l'indication dans les rapports d'audit des non conformités.

2.4.1. La supervision des missions.

La supervision des missions est prévue par la norme 2340 qui stipule que : « les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont atteints, la qualité assurée et le développement professionnel du personnel effectué ». Dans le cas d'un service d'audit interne central auquel sont rattachés plusieurs services d'audit décentralisés, cette supervision consistera à mettre en place une méthodologie d'audit commune, un service central qui coordonne les plans d'audit et consolide les rapports.

2.4.2. La mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité.

La mise en place d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité est prévue par la norme 1300 qui stipule que 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. Ce programme est conçu de façon à évaluer la conformité de l'audit interne avec la définition de l'audit et les normes, le respect du code de déontologie par les auditeurs internes. Il permet également de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'activité d'audit interne et d'identifier toutes opportunités d'amélioration.

2.4.3. Indication des non conformités.

Il est fait obligation au responsable de l'audit interne d'indiquer lors de la communication des résultats, la ou les normes qui n'ont pas été entièrement respectées, les raisons de la non-conformité et l'incidence de la non-conformité sur la mission. Ceci conformément au respect de la norme 2430. Outre ces exigences, le responsable de l'audit interne peut élaborer un tableau de bord qui lui permettra de suivre en permanence l'activité de ses collaborateurs.

2.4.4. Indicateurs de suivi.

Les indicateurs sont des moyens fondamentaux d'appréciation de l'activité, de la qualité et donc d'amélioration de l'efficacité. Le responsable de l'audit interne doit donc élaborer un tableau de bord qui lui permettra de suivre en permanence l'activité de ses équipes et de prendre toutes les dispositions pour en améliorer l'efficacité. Il s'agit notamment des :

Tableau 1 : Indicateurs de suivi

Types d'indicateurs	Formule de calcul	Finalité/commentaires
Indicateurs d'activités	Nombre de missions réalisées/Nombre de mission figurant au plan	Mesure la réalisation du plan d'audit et surtout les résultats d'amélioration
	Nombre de jours d'audit/Nombre de missions	Mesure la durée moyenne des missions
	Nombre de jours d'audit / Jours ouvrés	Mesure l'évolution du temps consacré strictement aux opérations d'audit par rapport au temps global
	Nombre de jours de formation / Jours ouvrés	Mesure l'évolution de la formation dispensée par auditeur
Indicateur de qualité	Nombre de missions imprévues / Nombre de missions	Mesure l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit
	Recommandations refusées / Ensemble des recommandations	Mesure l'appréciation des recommandations par les audités
	Recommandations effectivement appliquées / Recommandations acceptées	Mesure le temps d'activités des chefs de missions et auditeurs
	Dossiers d'audit incomplets /Nombre de missions	Mesure le temps d'activités des Compare l'évolution du budget à celle des effectifs
Indicateur de coût	Dépenses du service / Nombre d'auditeurs	Compare l'évolution du budget à celle des effectifs
	Dépenses du service / Nombre de missions	Informe sur le coût de la journée et permet au service de se comparer aux coûts du marché

Source : nous-même à partir des outils de suivi de Renard (2002: 432-435)

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de présenter les différents éléments d'évaluation d'un service d'audit interne. Ces éléments sont édités sous forme d'exigences par IFACI (2007) dans le

Référentiel Professionnel de l'Audit Interne (RPAI). Tout service d'audit interne qui se veut professionnel doit se conformer à ces différentes exigences car, comme le souligne VAURS (2002: 145), « l'amateurisme en audit interne n'a plus cours, seule une approche méthodique et systématique est source de valeur ajoutée pour les organisations ».

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3: Approche méthodologique

La revue de littérature a permis de faire une synthèse des développements conceptuels afin d'avoir un aperçu sur les variables qui influent sur l'évaluation externe d'un service d'audit interne. Ainsi, il apparaît que l'évaluation de la fonction est dépendante de l'organisation et du fonctionnement, ressources, prestation de service, pilotage. Nous analyserons ainsi, les variables qui interagissent sur l'évaluation externe d'un service d'audit interne en déterminant des indicateurs de mesures correspondants. Ensuite, nous présenterons le modèle d'analyse et ses indicateurs, ainsi la démarche d'évaluation.

3.1. Modèle d'analyse.

Le modèle d'analyse est un ensemble d'étapes destiné à fournir une approche conceptuelle du problème. Le but de ce modèle est de définir une structure robuste et extensible qui nous servira de base pour la construction du système. Par ailleurs ce modèle nous permettra de décrire étape par étape la démarche à suivre pour la résolution de notre thème, de rechercher et de décrire les techniques qui seront utilisées pour la collecte des données. Ainsi donc, dans notre modèle d'analyse nous avons retenu deux (02) variables à savoir : une variable dépendante et des variables indépendantes.

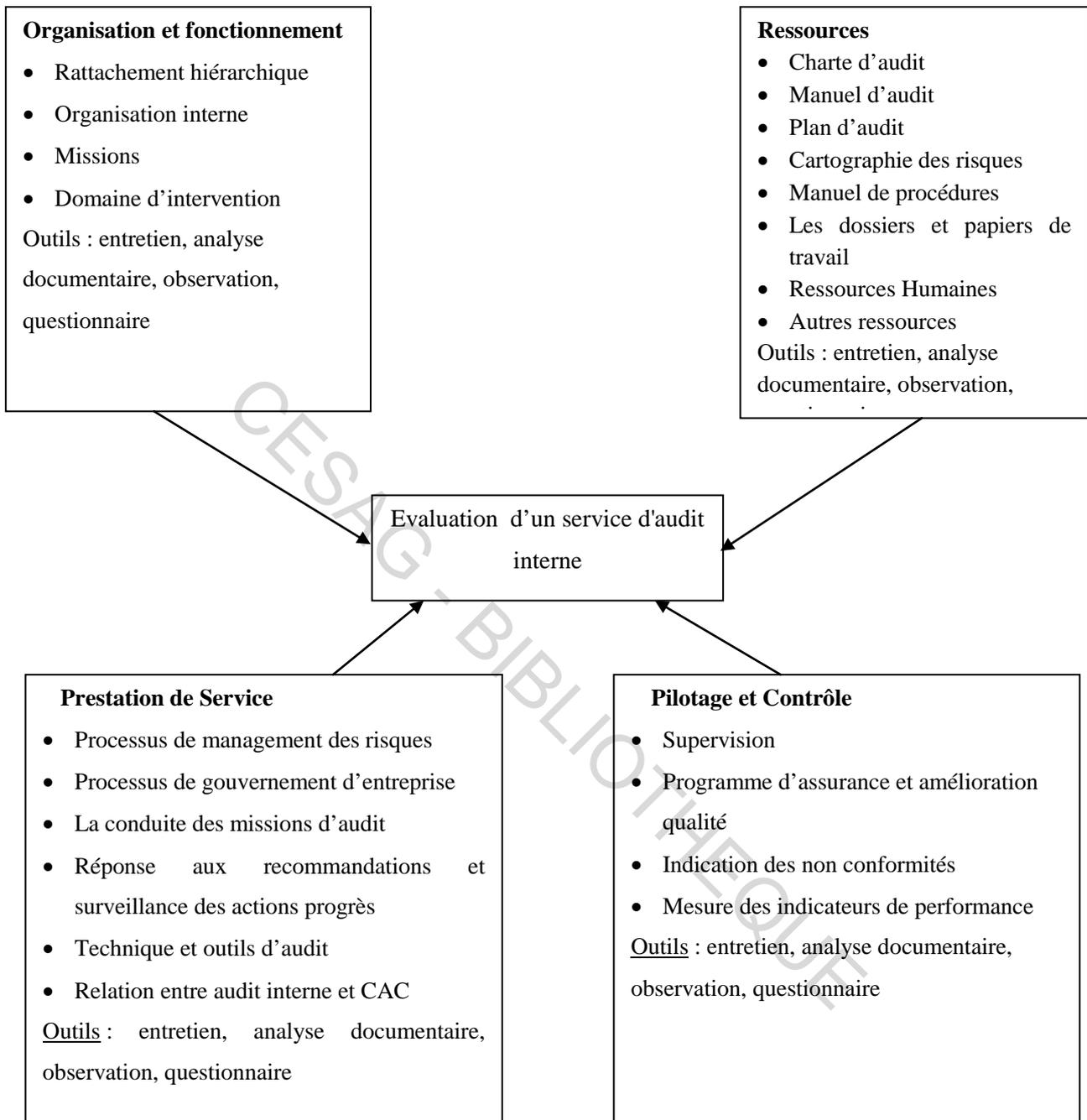
3.1.1. Variables indépendantes.

Il s'agit de tous les phénomènes qui peuvent avoir une influence notable sur l'évaluation du service d'audit interne. Dans notre modèle nous avons retenues l'organisation et le fonctionnement, ressources, prestation de service et le pilotage comme facteurs pouvant influencer l'évaluation du service d'audit interne.

3.1.2. Variable dépendante

La variable dépendante est l'évaluation, comme mesure de l'atteinte des objectifs.

Figure 3: Modèle d'analyse et ses variables



Source : nous-même

3.2. Techniques de collecte de données.

Les techniques décrites ci-après ont été utilisés pour recueillir maximum d'informations dans le cadre de notre étude.

3.2.1. Analyse documentaire

Les documents suivants ont été consultés pour aiguïser nos jugements :

- la charte d'audit ;
- le manuel de procédures ;
- le plan d'audit ;
- la cartographie des risques ;
- les rapports d'audit.

Notre analyse documentaire s'est également faite sur la base des mémoires précédemment faits au niveau de la société

3.2.2. Observations

C'est un outil incontournable pour assurer une certaine fiabilité à notre évaluation. En effet, pour vérifier le respect de la méthodologie d'audit, nous avons participé à une mission. Cette participation nous a permis de porter un jugement sur la maîtrise de l'approche méthodologique de la conduite des missions d'audit sur le terrain. Elle a été aussi pour nous, l'occasion de vérifier la maîtrise des outils et techniques d'audit.

3.2.3. Questionnaire

Pour recueillir les avis et la perception des différents acteurs sur l'audit interne afin de nous permettre de mieux cerner comment celui-ci est perçu et pratiqué, nous avons conçu un questionnaire que nous avons administré à l'ensemble des directeurs. Il s'agit pour nous de pouvoir appréhender certains éléments de la pratique de l'audit interne dans ses aspects utilité, apport, attente des acteurs de la fonction, rapport auditeurs / audités. Ce questionnaire nous a permis de cerner l'attitude de ces responsables vis-à-vis de l'audit interne, leur perception et acceptation des missions d'audit et de mesurer les relations de partenariat qu'ils entretiennent avec le service d'audit interne.

3.2.4. Entretiens

Nous avons eu des entretiens avec le responsable de la fonction d'audit interne et les auditeurs tout au long de notre stage. Ces entretiens nous ont permis d'approfondir notre

compréhension sur tous les aspects de l'organisation et du fonctionnement du département d'audit interne de la LONASE de même que la démarche méthodologique de conduite des missions d'audit interne.

3.3. Evaluation

Il s'agit, au cours de cette partie, de vérifier, à partir des données collectées, l'application effective de notre modèle d'analyse qui constituent notre référentiel pour l'appréciation de la fonction de l'audit interne. La comparaison de ce qui devrait être (référentiel d'évaluation) et de l'existant, nous a permis de relever les insuffisances de la fonction. Le niveau de chaque variables indépendantes cité au niveau de notre modèle d'analyse a été analysé afin d'évaluer leurs impacts sur la qualité de la fonction. Les recommandations ont été pour améliorer le fonctionnement du service sur la base des insuffisances identifiées afin de permettre au service d'audit interne de la LONASE d'être plus performant.

Conclusion

Ce troisième chapitre nous a permis de clôturer la première partie de notre étude par le modèle d'analyse qui s'est intéressé particulièrement à l'évaluation du service d'Audit Interne. A partir des questionnaires administrés, de la fiche d'entretien et des observations faites sur le terrain, nous pourrions faire une bonne analyse des données et aboutir à un travail consistant avec des résultats probants.

La première partie de notre travail a consisté à définir les éléments théoriques de l'Audit Interne c'est-à-dire sa définition, ses objectifs, ses normes et rattachement hiérarchiques en aussi les déterminant les critères d'évaluation exigés par l'IFACI. Ensuite, nous avons posé les principales bases pour l'évaluation de la performance du service de l'Audit Interne.

La deuxième partie, cadre pratique, portera sur la présentation de la LONASE, description du département Audit Interne de la LONASE et ainsi le modèle d'évaluation.

DEUXIEME PARTIE :
CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La revue de littérature à laquelle nous avons procédé dans la première partie nous a permis de faire une synthèse des développements théoriques sur les exigences relatives à l'audit interne définies par le Référentiel Professionnel de l'Audit Interne (RPAI).

Notre cadre théorique ainsi achevé, nous allons aborder à présent dans cette deuxième partie, le cadre pratique qui sera consacré à l'évaluation du Département de l'Audit Interne de la LONASE.

Cette partie sera l'occasion pour nous, de mettre en pratique les aspects développés dans la première partie. Elle se décline en trois chapitres. Le premier chapitre présentera la LONASE à travers son historique, son cadre juridique, les produits qu'elle offre ainsi que les moyens dont elle dispose, l'organisation et le fonctionnement et la méthodologie de conduite des missions du département. Le deuxième chapitre nous permettra de faire état de la pratique de l'audit interne à la LONASE Enfin, Le troisième chapitre portera sur l'évaluation du service d'audit interne, qui constitue le pilier de notre étude, suivra ensuite un diagnostic de cette évaluation qui conduira à des recommandations.

Chapitre 4 : PRESENTATION DE LA LONASE

Dans un souci de compréhension, il convient de présenter la LONASE, entreprise dans laquelle nous avons eu l'opportunité d'effectuer notre stage.

Nous allons, dans un premier temps, présenter l'historique et le cadre juridique de l'entreprise puis dans un second temps l'organisation, les services qu'elle offre et enfin les moyens dont elle dispose pour l'atteinte de ses objectifs.

4.1. Historique et cadre juridique

Afin de mieux connaître la LONASE, il convient d'abord de retracer son évolution dans l'histoire ainsi que son statut juridique.

4.1.1. Historique

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

- Société anonyme de 1966 à 1973 ;
- Société d'économie mixte de 1974 à 1977 ;
- Société nationale de fait de 1977 à 1987 ;
- Société nationale de droit conformément à la loi NG-43 du 28 Décembre 1987.

Cette évolution au plan institutionnel qui traduit l'intérêt des pouvoirs publics, a abouti à la concession du monopole de l'exploitation de l'ensemble des jeux de hasard et de la loterie à l'entreprise, consacrant ainsi la place privilégiée de la LONASE dans l'économie nationale, comme un puissant adjuvant aux ressources traditionnelles essentiellement constituées d'impôts et de taxes.

4.1.2. Cadre juridique

Au capital d'un milliard quatre-vingt-dix millions de Francs CFA (1.090 000 000 FCFA), la Loterie Nationale Sénégalaise détient le monopole en matière de loteries, jeux et pronostics. La LONASE, avec ses bénéfices contribue, de manière significative au développement dans le domaine social, qui fait d'elle une entreprise au service du social à cause de sa politique de solidarité et d'assistance aux populations. La poursuite de cette ambition exige de sa part la recherche constante d'une meilleure satisfaction de la clientèle, une rigueur sans cesse accrue

des procédures de gestion pour un renforcement de la sécurité des opérations de traitement et la garantie de la transparence des opérations de jeux. Son siège social est au 32, Boulevard de la République de Dakar.

4.2. Objectifs et missions de la LONASE

La Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE) a pour objet l'exploitation de toutes formes de loteries, jeux de hasard, pronostics et assimilés. Soucieux d'organiser, de réguler et de moraliser l'environnement ludique sénégalais l'état a concédé un monopole pour l'exploitation de l'ensemble des activités liées à l'objet de la LONASE. En outre, elle s'est donnée pour mission :

- la commercialisation et l'exploitation des jeux
- la redistribution de revenus à l'Etat et aux souscripteurs, d'où son slogan « la fortune aux souscripteurs, les bénéfices à la nation »
- la participation au développement économique et social de la nation.

Sur cette mission formelle s'est greffé au fil du temps, le concept de développement social de la nation.

4.3. Organisation de la LONASE

Le système d'organisation général de la LONASE est composé d'un Conseil d'Administration, d'une Direction Générale, d'un Secrétariat Général, d'un Contrôle de Gestion et de sept (07) autres directions. Elle est aussi représentée dans l'intérieur du pays par des structures nommées "Agences". Ainsi organisée, chacune de ses composants occupe une place importante dans le développement de celle-ci d'où l'intérêt de leur étude approfondie

4.3.1. Conseil d'Administration (CA).

Le conseil d'administration est un comité de gestion indépendant de l'entreprise. Il est chargé de veiller à la bonne marche de celle-ci. Il se statue sur toutes les grandes décisions de l'administration, sur les programmes pluriannuels d'actions et d'investissements. Il se statue également sur le budget et compte prévisionnel, les acquisitions aliénations de patrimoines, les prises de participations financières, les comptes de fin d'exercice (bilan, rapport, analyse).

Le conseil définit le règlement intérieur, les projets de règlements et d'accords collectifs d'établissements par le biais du directeur général. C'est au conseil de fixer les objectifs de la société ; il représente la société de l'état. Il est informé de directives présidentielles issues des rapports des corps de contrôles sur la gestion de l'entreprise.

4.3.2. Direction Générale

La direction générale est dirigée par le Directeur Général et assistée par le Secrétaire Général, les Contrôleurs et les Conseillers. Celui-ci est nommé en vertu de l'article 19 de la loi 90-07 du 26 juin 1990 par décret présidentiel, après avis du ministère et sur proposition du Conseil d'Administration. La durée de son mandat est de trois (03) ans renouvelable. Son rôle est d'assurer la bonne marche de l'entreprise et de veiller à l'exécution des décisions prises par les organes délibérants ainsi que les autorités de tutelle, il veille aussi à l'exécution du budget. En fin d'exercice, il présente les états financiers, le rapport de gestion et le rapport social au Conseil d'Administration.

4.3.3. Secrétariat General (SG)

Le secrétaire général assiste le DG dans ses fonctions. Et qui le remplace en cas d'absence. Son rôle est de mener toutes les missions de services confiés par le Directeur General. Le SG supervise et contrôle, sous l'autorité du DG, l'ensemble des directions agents et services de la société.

4.3.4. Contrôle de Gestion (CG)

Le contrôleur de gestion s'assure de l'utilisation efficiente, efficace et économique des ressources de la LONASE. Il est assisté dans ses tâches par deux secrétaires. Son service est divisé en deux départements :

- Le Département études et analyses ;
- Le Département budget et planification.

Chacun d'eux a une mission spécifique et l'épaulé dans ses tâches. Il est chargé de l'élaboration de l'exécution et du suivi du budget de la société.

4.3.4.1. Direction Financière et Comptable (DFC)

Elle se charge des affaires financières et comptables au sein de la structure.

La DFC est subdivisée en deux départements:

- ❖ Département finance ;
- ❖ Département comptabilité.

4.3.4.2. Direction des Ressources Humaines (DRH)

Elle est chargée de la gestion du personnel permanent et à temps partiel de l'entreprise et participe à la définition des orientations relatives à la gestion stratégique des ressources humaines. Elle est consultée par le Directeur Général sur l'évolution des structures et sur le choix des agents éligibles aux postes à pourvoir. Elle est également chargée de la définition et de la mise en œuvre de la politique sanitaire et sociale. Elle est composée de deux entités:

- le Département Gestion Administrative du Personnel (D.G.A.P.);
- le Département Acquisition et Développement des Compétences (D.A.D.C.).

4.3.4.3. Direction de l'Administration et de la Gestion des Equipements (DAGE)

La DAGE est composée de deux (02) départements :

- Le Département de l'Administration Générale ;
- Le Département des achats et approvisionnements.

4.3.4.4. Direction des Systèmes d'Information et de l'Exploitation (DSIE)

Elle a pour mission le bon fonctionnement des outils informatiques de la LONASE (Ordinateurs, logiciels), la centralisation des données informatiques et enfin de l'automatisation des systèmes de jeux et gestion. Elle est scindée en trois (03) départements :

- le Département de l'exploitation du PMU
- Le Département de l'automatisation des jeux
- le département des systèmes d'informations

4.3.4.5. Direction Marketing et de la Communication (DMC)

La DMC regroupe deux divisions, la division marketing et la division communication. Ces deux grandes divisions y vont de paires puisqu'on ne peut parler de marketing sans communication. Il gère particulièrement la promotion des produits de la LONASE en fonction des multiples besoins des clients.

La DMC est érigé en deux (02) départements :

- ❖ Le Département suivi
- ❖ Le Département promotion de la publicité

4.3.4.6. Direction Commerciale (DC)

La DC s'occupe de la vente (produit PMU, Pari sportif, Loterie Instantanées) et de la gestion des réseaux (agences, bureaux).

4.3.4.7. Direction de l'Audit Interne de la Qualité (DAIQ)

La DAIQ s'occupe de la supervision des opérations et activités de la LONASE, dans le but de sauvegarder le patrimoine de l'entreprise. La DAIQ regroupe 03 grands Départements :

- Département de la qualité,
- Département de l'inspection des jeux et enfin le
- Département de l'audit interne.

4.3.4.8. Centre Médico-Social (CMS)

Il s'occupe des besoins sociaux et surtout sanitaires (curatifs) du personnel de la LONASE et de leurs familles, elle s'occupe aussi de l'assurance maladie. Quant aux agences, ce sont des unités multifonctionnelles, elles relèvent hiérarchiquement des autres directions et dirigée par un Chef d'Agence. Le chef d'agence est responsable de l'organisation et de la gestion de l'agence. A ce titre :

- il représente la Direction Commerciale au plan local ;
- il définit et évalue l'ensemble des activités de l'agence ;
- il gère et administre l'ensemble du personnel de l'Agence

- il gère la force de vente et le réseau commercial ;
- il exécute au plan local la politique commerciale définie par la direction ;
- il assure la gestion financière de l'Agence.

4.3.5. Les agences

Les agences sont des unités multifonctionnelles qui relèvent hiérarchiquement de la Direction du Marketing, de l'Action Commerciale et de la Communication et fonctionnellement de chacune des Directions. Le chef d'Agence est responsable de l'organisation, du fonctionnement et de la gestion de l'Agence. A ce titre, il représente la Direction Commerciale au plan local ; il définit et évalue l'ensemble des activités de l'agence ; il gère et administre l'ensemble du personnel de l'Agence ; il gère la force de vente et le réseau commercial ; il exécute au plan local la politique commerciale définie par la direction ; il assure la gestion financière de l'Agence. La LONASE dispose de quatorze (14) agences, de six (6) bureaux, de neuf (9) bureaux PLR et de sept (7) points de collecte sur l'ensemble du territoire national.

Tableau 2: Répartition des agences et bureaux sur le territoire

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

Source : DC LONASE (2013)

4.4. Produits de la LONASE

Depuis sa création, la LONASE met à la disposition des parieurs une ligne de produit qu'elle met en vente chaque année. Nous pouvons en citer : Wutuko, jackpot TV, Taf Taf, la course

aux millions, Pari Sportif, etc. Jusqu'à se jours, elle dispose de quatre principaux produits: Africa millions, Paris Mutuel Urbain, Bingo et Bii ak Bii.

4.5. Moyens de la LONASE

La loterie nationale Sénégalaise dispose des ressources humaines, matérielles et financières.

4.5.1. Ressources humaines

Les ressources humaines constituent un facteur important du développement de la LONASE. Le personnel de la LONASE est reparti comme suit :

Tableau 3: Répartition du personnel de la LONASE

Critères	Attributs	Répartition	
Genre	Hommes	321	
	Femmes	221	
Catégorie d'emploi	Cadres	Hommes	96
		Femmes	49
	Non cadres	Hommes	225
		Femmes	172

Source : Direction des Ressources Humaines de la LONASE

4.5.2. Ressources matérielles

La LONASE dispose d'un patrimoine mobilier et immobilier qu'elle met à la disposition des directions opérationnelles. Spécifiquement les matériels de travail dont dispose le département d'Audit Interne de la LONASE sont composés :

- d'un ordinateur de bureau ;
- de deux imprimantes ;
- d'une photocopieuse ;
- de deux climatiseurs ;
- des biens meublés ;
- fournitures de bureau.

4.5.3. Ressources financières

La LONASE dispose d'une ligne budgétaire conséquente. Le chiffre d'affaires de l'année en cours (budget au 30 septembre 2013) s'élève à 28 milliards de FCFA, déjà satisfaisant pour la LONASE au regard du chiffre d'affaire réalisé pendant ces trois(03) dernières années.

Tableau 4:Evolution du chiffre d'affaire de la LONASE (2010-2013)

Années	Chiffre d'affaire (milliards de FCFA)
2013	28
2012	36
2011	30
2010	31

Source : Département des ventes

Conclusion.

Ce chapitre nous a permis de connaître la LONASE à travers son historique, son statut juridique, ses missions, ses activités et son organisation en général.

Toutefois, l'objectif de notre étude étant d'évaluer le département d'audit interne, il serait judicieux de le présenter dans tous ses aspects afin de procéder à son évaluation.

Chapitre 5 : PRAIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU DEPARTEMENT D'AUDIT INTERNE DE LA LONASE

Dans le cadre de la réorganisation de ses structures et de la mise en place d'un nouvel organigramme la LONASE par décision N° 2380 du 6 juin 2011 a créé la Direction de l'Audit Interne et de la Qualité (DAIQ) en remplacement du Contrôle Interne chargé de l'Inspection Générale des Jeux. La DAIQ est composée de trois (3) départements ayant chacun une tâche bien précise à savoir : le Département Audit Interne, le Département Qualité et le Département Inspection des Jeux. La présente étude portera sur le Département Audit Interne (DAI). Sa présentation mettra en exergue : ses missions, son rattachement hiérarchique, son organisation hiérarchique, ses moyens et sa méthodologie de conduite des missions d'audit.

5.1. Missions assignés et mode d'action du DAI .

L'Audit Interne s'avère indispensable à toutes les entreprises dans le monde actuel, la LONASE l'a bien compris en se dotant d'un département d'Audit Interne. La direction de l'Audit Interne et de la qualité (DAIQ) a été créée en 2011, sous l'égide du l'actuel Directeur Général dans le but de renforcer les performances de la LONASE, notamment par l'amélioration des systèmes et procédures administratives, par la maîtrise de ses opérations, l'aide à la prise de décision, de conseil et enfin par la sécurisation du patrimoine. La DAIQ est composée de trois départements : le département qualité (DQ) chargé spécifiquement de la politique qualité, le département de l'inspection (DI) et enfin le département d'Audit Interne (DAI) là où c'est déroulé notre stage.

5.1.1. Missions assignées au département de l'Audit Interne

Les missions du département d'Audit Interne (DAI) permettent notamment :

- d'identifier et de maîtriser les risques par une approche structurée et focalisée sur les enjeux de la LONASE ;
- d'évaluer la pertinence et l'efficacité des processus par rapport à leur conformité avec les règles, normes, procédures lois et réglementations en vigueur ;
- d'évaluer le niveau de maîtrise des processus opérationnels et fonctionnels ;
- de vérifier l'intégrité, la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des informations produites (comptable, financières, de gestion, de traitement des données) ;

- de proposer des axes d'amélioration ou de progrès pour l'organisation ;
- et de participer, le cas échéant, à certaines missions de conseil demandées par la direction générale et les autres directions.

5.1.2. Modes d'action du département d'audit interne.

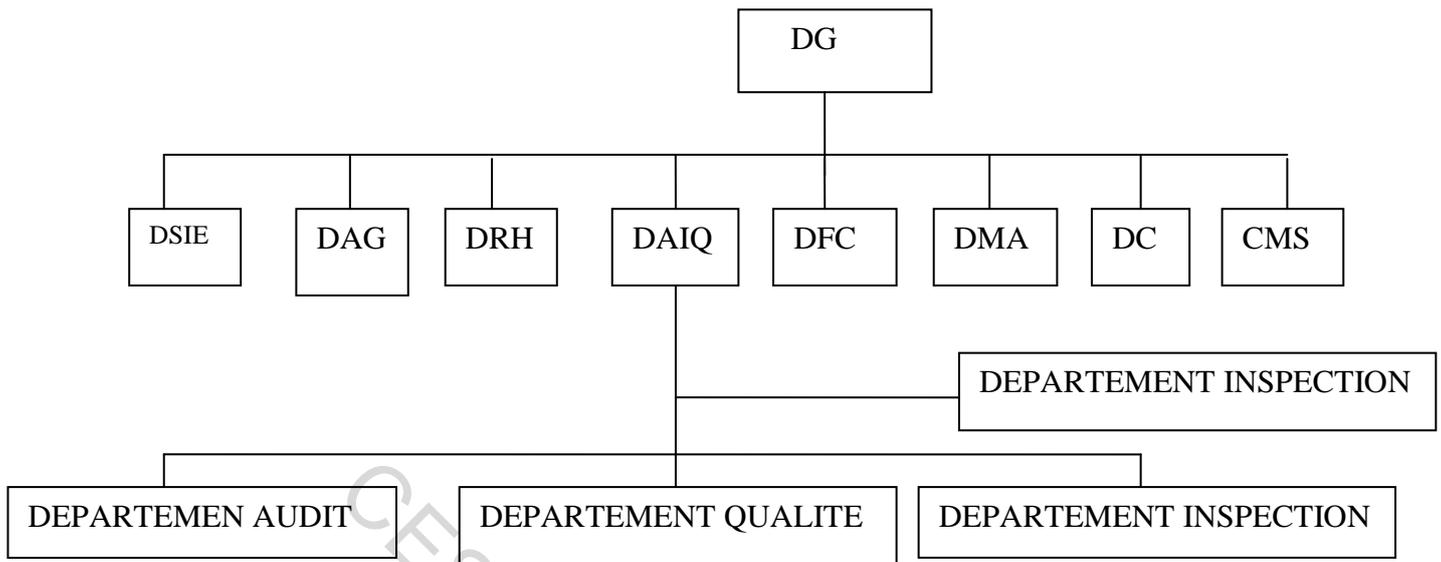
Les moyens d'action de la direction de l'Audit Interne de la LONASE se résument aux tâches suivantes :

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

5.2. Structure organisationnelle du département de l'Audit Interne

La structure d'Audit Interne de la LONASE est décentralisée, et située hors du siège social. Le département d'Audit Interne est basé à l'Agence Plateau (bâtiment MSAT). Il intervient dans les autres unités selon un programme bien établi par le responsable de la structure. Les audits pratiqués par la structure d'Audit Interne sont: l'Audit comptable et financier et l'Audit opérationnel. Dans le département on distingue un Responsable de l'audit, un Chef de mission, neuf (09) auditeurs Internes et quelques agents contractuels. Le département d'Audit Interne de la LONASE est rattaché hiérarchiquement à la direction générale, à qui elle communique régulièrement l'état d'avancement des travaux et les résultats du programme d'audit annuel. Le département d'Audit Interne n'exerce aucune autorité ni responsabilité sur les activités, services ou entités auditées. Ses recommandations ne peuvent, des lors, décharger la hiérarchie de l'entité auditée des responsabilités qui lui incombent.

Figure 4: Positionnement de l'Audit Interne.



Source : DRH LONASE (2014)

5.3. Les moyens du Département Audit Interne.

Dans le but d'assurer efficacement les missions qui lui sont confiées le DAI s'est doté d'un certain nombre de moyens. Ces différents moyens seront présentés dans les paragraphes ci-après.

5.3.1. La charte de l'audit interne

Conscient du fait qu'une organisation qui se dote d'un service d'audit interne doit définir sa charte, la Direction Générale de la LONASE a élaboré la charte de l'audit interne quelques mois après la création du DAIQ. Cette charte indique de façon claire et détaillée :

- le rôle et le fonctionnement de l'audit interne : définition et missions de la fonction ;
- les règles de déontologie de l'auditeur interne ;
- les modalités et conditions d'intervention de l'audit interne : programmation des missions, accès à l'information, la formation des auditeurs, le déroulement d'une mission et le mode d'action.

5.3.2. La cartographie des risques

Le directeur de la DAIQ en collaboration avec les auditeurs internes a procédé à la réalisation d'une cartographie des risques en juin 2011. La méthodologie utilisée pour la réalisation de cette cartographie des risques est l'approche « Top Down ». Autrement dit, le responsable de l'audit interne avec son équipe s'est d'abord entretenu avec les directeurs opérationnels afin de recueillir leur témoignages sur le contexte actuel de la LONASE et leur réflexion par rapport aux risques y afférents. Les informations issues de cette réflexion ont été ensuite traitées. Ce traitement a abouti à l'identification des différentes catégories de risques et de processus. Enfin une représentation graphique tenant compte du niveau d'appréciation des risques a été réalisée. On distingue trois niveaux : le niveau faible, le niveau moyen et le niveau élevé. Cette cartographie des risques sert de document de base pour l'établissement du plan d'audit du Département Audit Interne. Signalons qu'elle a été actualisée au cours de notre passage après deux ans d'utilisation.

5.3.3. Le plan d'audit

Dans l'optique d'assurer une planification rigoureuse des activités du Département Audit Interne, la DAIQ a, au nombre de ses missions : d'élaborer le plan d'audit, de le soumettre à l'appréciation du Directeur Général et d'assurer le suivi et la mise en œuvre de ce dernier. Ainsi, un plan d'audit annuel est élaboré par le DAIQ. Ce plan liste les différents cycles à auditer au titre de chaque année afin d'assurer une maîtrise rigoureuse des risques identifiés lors de l'établissement de la cartographie des risques. Il n'est pas figé car, intègre d'autres missions non prévues au départ. Autrement dit, en cours d'année le Directeur Général peut demander au Département Audit Interne la réalisation de missions inopinées.

5.3.4. Le manuel d'audit interne

Document à usage interne précisant entre autres les conditions générales de travail des auditeurs, le manuel d'audit du Département Audit Interne de la LONASE est en phase d'élaboration par le chef de département au moment de notre passage.

5.3.5. Le manuel de procédures

Conformément à l'article 16 du référentiel juridique du Système comptable OHADA, La LONASE s'est dotée d'un manuel de procédures. Ce manuel est applicable à toutes les

activités mises en œuvre par la LONASE sans exception. Chaque fois que nécessaire, le DG peut émettre des notes de service pour en préciser ou en compléter les modalités d'application. La Direction de l'Audit Interne et de la Qualité, acteur de la rédaction dudit manuel est responsable de sa conservation et de son actualisation. Il veille à recenser et à centraliser toutes les informations (administratives, réglementaires, fiscales, ou autres) utiles à la gestion de la LONASE et, susceptibles d'impliquer des modifications dans le contenu du manuel.

5.3.6. Les dossiers et papiers de travail

Le Département Audit Interne a mis au point des dossiers de travail correspondant aussi bien au contrôle normal qu'au contrôle inopiné. Ces dossiers contiennent les photocopies des pièces à conviction, tous les documents sur lesquels les auditeurs ont travaillé. On note cependant l'absence d'un système de référencement à même de permettre une bonne exploitation des dossiers de travail. Pour l'exécution de chaque tâche ou section du programme de travail, il a été formalisé des papiers de travail qui indiquent les documents utilisés, les outils de vérification utilisés et les résultats des travaux.

5.3.7. Autres ressources assignés au Département Audit Interne.

Il est mis à la disposition du Département Audit Interne trois catégories de ressources afin de lui permettre d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés. Ce sont : les ressources financières, les ressources humaines et les ressources matérielles. Le DAI bénéficie comme tous les autres départements de la LONASE d'un budget en début d'année. Ce budget est élaboré en tenant compte du plan d'audit établi et approuvé par la Direction Générale. Il sert entre autres, à couvrir les frais de mission (transport, logement et per diem) en cas de mission hors de Dakar. S'agissant des ressources humaines, le DAI compte un chef de département et huit (8) collaborateurs (auditeurs). Toutefois, il est à signaler que seul le chef de département est titulaire d'un diplôme d'audit. Les auditeurs sont pour la plupart des financiers-comptables de formation mais disposant d'une bonne connaissance des activités de la LONASE compte tenu de leur ancienneté. Afin de pouvoir leur permettre d'acquérir une base dans la pratique de l'audit interne, les auditeurs ont bénéficié d'une formation sur la méthodologie de conduite des missions d'audit organisée par IIA Sénégal. A ces deux ressources s'ajoutent, les ressources matérielles. Il s'agit essentiellement des matériels et mobiliers de bureau : des bureaux, une photocopieuse, une imprimante, un ordinateur de bureau, des cartons de rames,

enveloppes, papiers de travail, stylos, marqueurs tableau padex. Au cours de notre entretien avec le DAIQ, il a estimé que les ressources mises à la disposition du département sont adéquates et suffisantes pour permettre la réalisation de plan d'audit. Pour preuve le budget du département subit chaque année depuis sa création une augmentation.

5.4. Fonctionnement du département d'Audit Interne

Le fonctionnement du département de la LONASE est structuré de la manière suivante :

5.4.1. Planification des missions d'Audit

L'activité du département d'Audit Interne est planifiée en début d'année, c'est-à-dire élaborée suivant un plan annuel en vue de prévoir ce qui devrait être réalisé conformément aux prérogatives de l'organisation. Sa réalisation nécessite la prise en compte des périodes d'indisponibilité de chacun des agents du département c'est-à-dire congés, formations, besoins et objectifs de l'organisation.

5.4.2. Programmation des missions du département d'Audit Interne

Le département d'Audit Interne de la LONASE effectue dans le cadre de ses activités, deux (02) types de missions : les missions programmées et les missions non programmées.

5.4.2.1. Missions programmées

Elles correspondent à un programme d'audit que le département d'Audit Interne propose et soumet au Directeur Général, qui après validation, devient applicable et diffusé auprès de l'ensemble des différentes structures de la LONASE. Elles portent spécifiquement sur :

❖ Audit des agences

Dans le cas de l'audit des agences, les auditeurs procèdent d'abord à une collecte des informations au niveau des différentes directions (DFC, DC et DRH) avant de se rendre sur le terrain tel que décrit dans le tableau ci-dessous.

Les différents diligences à effectuer sont notamment le :

- contrôle des caisses principales ;
- contrôle des caisses de dépenses ;

- contrôle des recettes ;
- contrôle des commissions ;
- contrôle des prestataires.

Tableau 5 : Liste des documents à collecter

Documents	Directions
PDV ARL et PDV PRL	DSIE
Bon de livraisons des produits instantanés	DAGE (service stock)
Etat des commissions dues	DC
Etat des commissions payées	DFC
Originaux des brouillards de caisse	DFC
Lettres d'autorisations des dépenses	DC
Situations des immobilisations par Structure	DFC
Etat de paiement des contractuels et leur contrat	DRH
Etat des reçus de versements bancaires	DFC

Source : Département de l'audit interne

❖ Audit de la gestion de l'approvisionnement et de l'équipement

Pour l'audit de la gestion de l'approvisionnement la collecte des pièces justificatives se fait au niveau de deux (02) directions (DFC et DAGE), il peut s'agir :

- des pièces comptables des achats ;
- de l'inventaire des stocks et immobilisations ;
- des fiches de stocks ;
- fichier des immobilisations ;
- des procès-verbaux de réception des équipements.

L'objectif est de s'assurer que sont effectivement tenues les fiches de stock, s'assurer que les achats sont effectués conformément au budget, et que les nouvelles acquisitions sont codifiées et intégrées dans le fichier des immobilisations et du contrôle des procès-verbaux de réception des équipements.

❖ Audit de la gestion de l'archivage

L'objectif de cet audit est de vérifier l'organisation de manière efficace et systématique tous les documents ou données dont la LONASE peut avoir besoin pour justifier son activité, dans

un objectif de traçabilité, d'intégrité, de sécurité et de pérennité des informations mais également de respect des exigences légales. Les pièces à consulter comprennent :

- brouillard de caisse ;
- état des arrêtés de caisse ;
- état des ordres de recettes ;
- état des dépenses de fonctionnement ;
- état de paiement des contractuels et leur contrat ;
- feuille de présence ;
- feuille de transmission inter service ;
- lettres d'autorisations des dépenses ;
- fiches de gestion des stocks instantanés état des reçus de versements bancaires.

Et de tous autres documents nécessaires pour le déroulement de la mission.

5.4.3. Conduite des missions d'Audit Interne

La conduite des missions au sein du SAI de la LONASE se déroule comme suit :

❖ Lettre de mission

Une lettre de mission est établie par la Direction Générale avant toute intervention. Elle est adressée au Responsable de l'Audit Interne pour exécution et au département audité pour information. Cette lettre définit le cadre de la mission et précise les éléments nécessaires à une compréhension réciproque entre l'auditeur et les structures auditées : objet, cadre, date et durée de la mission.

❖ Préparation de la mission

La mission se prépare d'abord en interne avec une méthodologie de travail bien définie, ensuite le Responsable de l'audit adresse un mémo à l'audité pour lui faire part de son arrivée et d'une éventuelle réunion de prise de connaissance dont la date lui sera indiquée dans le mémo. Le responsable de l'Audit interne et le chef de mission effectuent une première visite dans la structure à auditer pour prendre connaissance de l'environnement dans lequel exercent les audités et dans lequel les auditeurs auront à mener leur mission. C'est la réunion de prise de connaissance. A cet effet, le chef de mission collecte les rapports d'audits antérieurs et les

différentes procédures existantes et s'entretient avec les opérationnels concernés par l'audit, ce qui lui permet de se forger une opinion sur le contrôle interne de la structure. Après quoi, il élabore son programme d'audit ou programme de travail une fois revenu à son bureau. Ce programme de travail comporte les différentes étapes à suivre pour traiter ou valider une session donnée.

❖ Réunion d'ouverture

Elle marque le point de départ des opérations de réalisation. Le chef de mission est tenu d'abord de présenter l'ordre de mission au département audité (c'est-à-dire sur quoi porte la mission). A la LONASE, la réunion d'ouverture est valable aussi bien pour un contrôle normal que pour un contrôle inopiné. Elle doit se tenir obligatoirement chez la personne audité, sur les lieux même où la mission doit se dérouler. Elle comporte six points : la présentation, le rappel sur l'Audit interne, le rapport d'orientation, la prise de rendez-vous et les contacts, la logistique de la mission, le rappel sur la procédure d'audit.

❖ Réalisation de la mission

Cette phase démarre par une présentation des objectifs de la mission. Puis, le chef de mission et son équipe mènent les interviews nécessaires et réalisent différents tests et vérifications sur pièces afin de fonder leurs conclusions sur une analyse objective des faits. Pendant cette phase de vérification et d'analyse, ils identifient les forces et faiblesses du domaine audité et procèdent à une analyse contradictoire des causes et des conséquences des risques identifiés. Tout au long de leur mission ils informent l'audité régulièrement de leurs constats et de leur diagnostic.

Compte rendu sur le terrain

Dans cette partie, les auditeurs procèdent à une restitution orale au chef des audités pour leur donner un avant-goût des constats effectués.

❖ Réunion de clôture

Une fois retourné à leur département, le chef de mission rassemble toutes les FRAP. Il rédige un rapport provisoire en relevant les problèmes éventuels, les accords et désaccords, les

constats, les risques éventuels mentionnés sur les FRAP et propose les recommandations pour y remédier.

❖ Conclusion de la mission

L'objectif de cette phase est la communication du rapport définitif de la mission.

Le rapport provisoire intègre les constats de forces et de faiblesses relevées au cours de la mission et les recommandations associées. Le rapport définitif est signé par le chef de mission et le directeur du département de l'Audit Interne. Les modalités de diffusion du rapport définitif sont définies au cas par cas par le Directeur Général de la LONASE.

❖ Suivi des recommandations

Le département d'Audit Interne de la LONASE s'assure de la mise en place d'un système de suivi des recommandations afin de surveiller et de garantir l'effectivité de la mise en œuvre des actions de progrès auprès du département audité. Le taux de mise en œuvre des recommandations ne nous a pas été communiqué. Mais nous espérons que ce taux avoisine celle recommandée par l'IFACI, en raison est de 75%.

Conclusion

Le présent chapitre nous a permis d'appréhender la pratique de l'audit interne à la LONASE. Cette prise de connaissance nous permettra dans le chapitre suivant de procéder à son évaluation par rapport aux différents variables identifiées. A l'issue de l'évaluation nous allons formuler des recommandations pour permettre une adéquation des prestations du DAI aux normes.

Chapitre 6 : EVALUATION EXTERNE DU SAI DE LA LONASE

A la suite de la description de la pratique de l'audit interne à la LONASE, nous nous proposons dans ce chapitre de procéder à son évaluation selon le RPAI. Cette évaluation se fera sur l'ensemble des variables indiquées dans le modèle d'analyse afin de vérifier que la fonction d'audit interne à la LONASE s'effectue conformément à la définition que donne la profession de l'activité d'audit interne. A l'issue de cette évaluation, les recommandations seront formulées en vue de combler certains manquements observés par rapport aux exigences édictées par l'IFACI.

6.1. Evaluation de l'organisation et du fonctionnement du DAI de la LONASE

Cette évaluation prendra en compte les aspects ci-après : le rattachement hiérarchique, l'organisation interne, les missions et le champ d'intervention du DAI.

6.1.1. Rattachement hiérarchique

Les services d'audit interne doivent être rattachés à l'échelon le plus élevé pour garantir leur indépendance et leur efficacité. On estime que le rattachement le plus approprié est celui de l'audit interne à la direction générale. Le Département d'Audit Interne par l'intermédiaire de la DAIQ est rattaché directement à la direction générale à qui elle communique l'évolution de ses actions et le niveau de réalisation du plan annuel d'audit approuvé. Ce rattachement a l'avantage d'une part de permettre à la direction générale de s'assurer que les instructions sont correctement appliquées et que le dispositif de contrôle interne est suffisant. Il permet d'autre part à l'audit interne de bénéficier de l'indépendance dont il a besoin pour exercer ses missions. L'audit interne est alors perçu comme un collaborateur. Nous notons également que la direction générale apporte tout son soutien au Département Audit Interne afin de lui donner l'importance qui lui revient. Le DAI a énuméré au cours de notre entretien les différentes manifestations de ce soutien. Il s'agit entre autre de sa participation aux réunions de comité de coordination, la prise en compte des recommandations émises par le DAI et les ressources mises à la disposition du département. Toutefois, nous estimons qu'il serait encore mieux que l'audit soit rattaché fonctionnellement, ce qui n'est le cas faute de comité d'audit au sein de la LONASE.

6.1.2. Organisation interne du DAI de la LONASE

L'organisation hiérarchique d'un service d'audit interne varie selon les entreprises en fonction de la taille. Au DAI de la LONASE on distingue trois niveaux hiérarchiques à savoir :

- le chef du département ;
- les chefs de mission.

6.1.2.1. Le chef du département

Le chef du département dirige l'ensemble du département et assume les responsabilités générales. Il a pour principales tâches de :

- composer l'équipe des auditeurs en fonction des objets d'audit et des compétences des auditeurs disponibles ;
- superviser la phase de planification des missions d'audit ;
- revoir les dossiers de travail ;
- valider le rapport définitif et suivre la mise en œuvre des actions de progrès.

6.1.2.2. Les chefs de mission

Les chefs de mission sont désignés en fonction du nombre d'années d'expérience dans la pratique d'audit interne à la LONASE. Ils sont responsables du succès des missions. Leurs tâches se résument comme suit :

- planifier et répartir le travail de terrain ;
- assurer l'avancement des missions phase par phase ;
- organiser l'achèvement des missions ;
- apprécier et valider les feuilles de travail des auditeurs ;
- animer l'équipe, former les auditeurs et contribuer à leur évolution.

6.1.2.3. Les auditeurs

Nous allons juste faire un bref commentaire sur cette partie, elle sera plus détaillée au niveau de la partie des ressources de la DAI de la LONASE.

Quant aux auditeurs, Ils accompagnent des chefs de missions pendant les différents missions d'audit a Dakar et dans les régions afin d'apprendre le métier, certains d'entre eux n'ont pas de formation professionnel en audit et d'autre sont des stagiaires.

6.1.3. Missions.

De l'analyse documentaire de la charte d'audit et de la note portant création de la DAIQ, il ressort que les missions du Département d'Audit Interne de la LONASE sont clairement identifiées et pertinentes. Ainsi, il est indiqué que le DAI se chargera de :

- s'assurer du respect du manuel de procédures ;
- élaborer et de planifier un plan d'audit ;
- s'assurer du suivi et de la mise en œuvre du plan et du programme d'audit ;
- identifier et de maîtriser les risques par une approche structurée et focalisée sur les enjeux de la LONASE ;
- évaluer la pertinence et l'efficacité des processus par rapport à leur conformité avec les règles, normes, procédures lois et règlement en vigueur ;
- vérifier l'intégralité, la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des informations produites (comptables, financières, de gestion, de traitement des données...)
- apporter au management une assurance quant à la bonne maîtrise des activités, des risques ;
- recommander des politiques et actions destinées à apporter des améliorations au dispositif général de maîtrise des risques ;
- réaliser certaines missions de conseil demandées par la Direction Générale et les autres directions ;
- réaliser tous les travaux d'audit, demandés par la direction.

6.1.4. Domaines d'intervention

Les différentes missions réalisées par le DAI se résument aux audits de régularité /conformité et d'efficacité/Opérationnelle. On en déduit donc que le champ d'intervention de l'audit est limité à la LONASE, dans la mesure où, d'autres types d'audit existent. Il s'agit en effet de l'audit de management et de l'audit de stratégie.

6.2. Evaluation des Ressources du DAI de la LONASE

Cette section abordera l'évaluation de tous les ressources dont dispose le DAI pour l'atteinte de sa mission.

6.2.1. Charte d'audit interne

Le DAI de la LONASE dispose d'une charte qui définit clairement les missions, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. Cette charte autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens physiques nécessaires à la bonne réalisation des missions. Elle a été élaborée en 2011 et approuvée par la Direction Générale. Cette approbation assure ainsi l'indépendance et le développement de l'audit interne. Notons également qu'à l'intérieur de cette charte figurent les quatre principes fondamentaux du code de déontologie des auditeurs exigé par le RPAI. Le DAIQ au cours de notre entretien a affirmé que le respect de ses principes fondamentaux (intégrité, objectivité, confidentialité et compétence) fait objet d'un suivi au niveau de tous les auditeurs comme l'exigent les normes. Cependant, d'après notre enquête nous avons constaté que ce document constitutif de la fonction d'audit interne qui est destiné à la présenter et à la faire connaître aux autres acteurs de l'entreprise n'est pas connu de tous les responsables de la LONASE.

6.2.2. Manuel d'audit interne

Le manuel d'audit interne du département est en phase d'élaboration par le chef du département afin de tenir compte de la norme 2040. Ce manuel d'audit prévoit la présentation du cadre général de travail et la méthodologie de conduite des missions du département.

6.2.3. Plan d'audit

Le DAI élabore en début de chaque année un plan d'audit fondé sur la cartographie des risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de la LONASE. Ce plan permet d'assurer la planification du travail au niveau du département en prévoyant les différentes missions à réaliser au cours de l'année. Il n'est pas figé car, fait objet d'actualisation pour prendre en compte les missions non prévues au départ.

6.2.4. Cartographie des risques

Le DAI a élaboré une cartographie des risques quelques mois après sa mise en place. Cette cartographie prend en compte l'ensemble des risques liés aux différents processus de la LONASE. Cette cartographie des risques sert de base pour l'élaboration du plan d'audit comme le recommandent les normes. De plus, elle a été mise à jour au cours de notre passage pour prendre en compte les nouveaux risques apparus et éliminer en conséquence les risques qui ne sont plus d'actualité.

6.2.5. Manuel de procédures

La LONASE dispose d'un manuel de procédures. Ce manuel tient compte des usages administratifs, comptables et financiers généralement adoptés pour sa gestion. Cela constitue un avantage pour le DAI dans la mesure où le manuel permet une rapide et meilleure prise de connaissance du système de contrôle interne.

6.2.6. Les dossiers et papiers de travail

Le DAI a constitué des dossiers de travail correspondant aux différentes catégories de mission qu'il réalise. Ces dossiers comportent les différents documents de travail indispensables à la preuve et à la compréhension. Cependant on note l'absence d'un système de référencement à même de permettre une bonne exploitation des dossiers de travail. Quant aux papiers de travail, il a été formalisé et pré imprimé par le DAI et permet ainsi aux auditeurs de s'en servir au cours des missions. Ils y mentionnent tous les constats lors des investigations.

6.2.7 Ressources Humaines

Nous allons aborder dans cette partie les points suivants: recrutement, compétence, comportement et qualité, exécution des tâches et formation des agents du DAI de la LONASE.

6.2.7.1. Recrutement

Le recrutement peut se faire à l'interne ou à l'externe, durant notre entretien avec le chef de département de l'audit de la LONASE, il nous affirme que la plus part des auditeurs de son

département son fait travers un recrutement interne et sont nommés et révoqués uniquement par la direction générale.

6.2.7.2. Compétence

Ce critère nécessite un certain nombre de qualités que doit avoir l'auditeur et les compétences et la formation requises pour mener à bien l'exécution des tâches.

6.2.7.3. Comportement et qualités humaines de l'auditeur

La charte d'audit interne de la LONASE a mentionné de façon précise les règles de déontologie des auditeurs internes. Ainsi toute personne exerçant la fonction d'audit interne est soumise au respect du code de déontologie. Ce code comprend les quatre principes fondamentaux tels que l'exige les normes. Il s'agit de l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence. Le DAIQ a assuré de l'observation de ces principes par tous les auditeurs. Nous avons aussi noté au cours de notre enquête que les auditeurs adoptent un comportement courtois lors de la réalisation des missions. Néanmoins, nous estimons que le mécanisme de suivi des recommandations par l'auditeur interne est inapproprié dans la mesure où il assure un suivi non quantitatif et on note également une absence de logiciel de suivi.

6.2.7.4. Exécution des tâches

Les auditeurs mènent les investigations dont ils ont été chargés par le chef de mission et rédigent les papiers de travail correspondants, y compris les FRAP ; puis les font superviser par le chef de mission et nous avons noté un manque d'effectif de la fonction d'audit interne de la LONASE, juste huit (8) agent. Le manque de personnel entraîne deux conséquences majeures ci-après : une limitation de la qualité des travaux du service et une lenteur dans l'exécution des tâches (retard dans le bouclage des missions notamment).

En effet, le manque d'effectif provoque une certaine réticence chez les clients. Les travaux du service d'audit interne sont ainsi remis en question. Au regard du nombre important d'actions à exécuter, le responsable de l'audit interne à lui seul ne peut garantir leur accomplissement correct et réel. Cette pression concernant l'exécution intégrale des tâches peut ainsi se répercuter sur la qualité des travaux du service d'audit. L'autre incidence est relative au manque de rapidité dans la réalisation des missions. En effet, certaines tâches demandent

beaucoup plus de temps dans leur réalisation que d'autres. L'auditeur interne aura ainsi du mal à accomplir tous les travaux dans le respect des délais. De ce fait, il peut être amené à en négliger d'autres qui sont tout aussi nécessaires. Ainsi, des travaux importants ne seront pas présentés à temps ou resteront inachevés. La non-exécution de ces tâches ou leur exécution partielle risque de réduire la crédibilité de la fonction.

L'insuffisance du personnel constitue indubitablement une entrave considérable au développement des activités de la fonction d'audit interne

6.2.7.5. Formation

Enfin pour tenir compte de la norme 1230 relative à la formation professionnelle continue des auditeurs, il est prévu dans le budget 2013 du DAI des lignes pour des formations professionnelles continues mais aussi des formations diplômantes au profit des auditeurs. Dans le cadre de l'amélioration des compétences des auditeurs de la LONASE, certaines mesures sont mise en place :

- des séminaires de formation sont régulièrement effectués par le consultant et d'autres cabinets extérieurs pour la mise à niveau des agents du département ;
- des missions de rattrapage sont régulièrement effectuées ;
- utiliser des techniques et outils adaptés ;
- fournir une documentation sur la pratique de l'audit interne ;
- l'amélioration des politiques et stratégies de management et de l'organisation par des contrôles stricts et réguliers des auditeurs ;
- l'accompagnement et le suivi des contrôleurs externes pour l'évaluation globale des travaux.

6.2.8. Autres Ressources

Le DAI bénéficie de la part de la Direction Générale des ressources qui sont estimées par le DAIQ au cours notre entretien, suffisant et adéquat pour lui permettre de réaliser le plan d'audit approuvé. Ces ressources permettent au DAI de couvrir les dépenses liées au fonctionnement administratif et les dépenses liées à la réalisation des missions hors de Dakar. La DAI DISPOSE aussi les ressources matérielles. Il s'agit essentiellement des matériels et mobiliers de bureau : des bureaux, une photocopieuse, une imprimante, des cartons de rames, enveloppes, papiers de travail, stylos, marqueurs tableau padex, Le département d'audit

interne dispose de sept (7) bureaux aménagés dans une grande salle et un box pour le chef de département, Un ordinateur fixe et 8 ordinateurs portables sont mis à leurs dispositions.

Nous notons certaines insuffisance comme :

- Le département ne dispose d'aucun logiciel de gestion d'audit pour une bonne efficacité dans l'exécution des tâches ;
- les auditeurs travaillent sur des tableurs comme Excel, Ceci entraîne l'éparpillement des informations et documents sensibles ;
- le département ne dispose pas de véhicules de services, mais dépend de ceux de la Direction Générale pour les missions régionales ;
- et enfin, le département ne dispose pas de serveur pour le stockage des données informatiques (manuel de procédures, rapports et d'autres document).

6.3. Evaluation des prestations du DAI de la LONASE.

Les différentes prestations effectuées par le DAI seront évaluées dans la présente section. Il s'agit entre autres de l'apport du DAI dans le processus de management des risques et de gouvernance d'entreprise, la conduite des missions, et la coordination du département avec l'audit externe.

6.3.1. L'apport du DAI dans le processus de management des risques

L'audit interne à la LONASE concerne l'organisation et le fonctionnement de l'ensemble des structures et processus de la société. Il intervient dans tous les domaines ou processus administratifs, comptables, fonctionnels ou opérationnels. De par ses missions d'audit, le DAI de la LOANSE évalue et fait des propositions pour renforcer l'efficacité et l'efficience du processus de contrôle et de management des risques. En effet au-delà de la notion de contrôle interne qui est mis en exergue au cours de toutes ses missions, le DAI se focalise sur l'ensemble des risques qui s'attachent aux différentes activités de la LONASE. Ainsi son plan d'audit annuel est élaboré sur la base de la cartographie des risques qui a été réalisée. Cette cartographie regroupe l'ensemble des risques liés à la LONASE. Ces risques sont repartis selon leur degré de criticité (faible, moyen et élevé) au regard des objectifs de contrôle interne généralement admis afin d'identifier les domaines prioritaires pour les missions d'audit à réaliser. La mise à jour régulière de cette cartographie des risques conforte l'apport du DAI au processus de management des risques.

6.3.2. L'apport du DAI au processus de gouvernement d'entreprise

La fonction d'audit interne de la LONASE contribue comme le recommande les normes au processus de gouvernement d'entreprise de la LONASE. Cette participation se traduit dans les missions inscrites dans le plan annuel d'audit. A cet effet, elle évalue les processus et fait des recommandations pour améliorer le fonctionnement de la structure. Nous notons ainsi, la participation du DAI dans la promotion des règles d'éthique, dans la gouvernance légale, dans la communication des risques et les contrôles à effectuer et une relation privilégiée avec la direction générale.

6.3.2.1. La participation de l'audit dans la promotion des règles d'éthiques et des valeurs appropriées.

Dans le souci de formaliser les valeurs éthiques, la direction générale de la LONASE entend suivre un code d'éthique. Tout le personnel est donc appelé à se conformer aux principes du code dans l'exercice de ses responsabilités. A cet effet, le DAI de par ses missions d'accompagnement et de conseil contribue à la promotion des règles d'éthique. Cette participation se traduit par les sensibilisations du DAI à l'ensemble du personnel sur le code d'éthique.

6.3.2.2. La participation de l'audit interne dans la gouvernance légale

La gouvernance légale à la LONASE porte essentiellement sur le respect de la réglementation et les aspects juridiques. La participation du DAI se traduit par les missions d'audit de conformité qu'elle réalise. A cet effet, dans le plan annuel d'audit 2013, il est prévu des missions d'audit de la passation des marchés publics et des missions portant sur la régularité des contrats au niveau des ressources humaines.

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

L'approche utilisée pour l'élaboration de la cartographie des risques (Botton up et top down) et la prise en compte de ces risques dans la planification des missions permet au DAI de communiquer aux directions de la LONASE les informations relatives aux risques et aux contrôles tel que le recommande les normes.

6.3.2.4. Existence de relations privilégiées avec la direction générale

De par son rattachement hiérarchique le DAI entretient une bonne relation avec la Direction Générale. En effet, le DAI participe au renforcement du staff managérial par l'évaluation des processus managériaux de la LONASE que sont : la gestion managériale, le gouvernement d'entreprise et l'élaboration et le suivi budgétaire. Le DAIQ participe aux réunions du comité de coordination avec les autres directeurs opérationnels dans la prise des décisions et des orientations stratégiques.

6.3.3. La conduite des missions d'audit

Dans la conduite des missions d'audit interne à la LONASE nous relevons l'observation de certaines étapes de la méthodologie dans ses grandes lignes (formes). La mise en œuvre de ces étapes constitue des points positifs pour le DAI. L'évaluation à ce niveau nous permettra de mettre en exergue les forces et les faiblesses constatées à chaque phase de la mission.

6.3.3.1. Forces dans la conduite des missions d'audit

Nous présenterons ses forces au niveau des différentes étapes de conduite d'une mission d'audit.

6.3.3.1.1. Au niveau de la phase de planification

La phase de planification des missions d'audit interne au DAI commence d'abord par la réception de l'ordre de mission comme l'exige la méthodologie. En effet tant que l'ordre de mission n'est pas émis par la direction générale aucun travail de préparation ne commence. L'ordre de mission est adressé aussi bien au DAI comme à la structure auditée. Cela témoigne le fait que le DAI ne peut s'autosaisir pour l'exécution des missions. Aussi, notre enquête a révélé que la lettre de mission est toujours envoyée au responsable de la structure auditée pour information. A la suite de la réception de la lettre de mission les auditeurs démarrent les travaux de planification de la mission.

6.3.3.1.2. Au niveau de la phase d'accomplissement

Elle commence par une réunion d'ouverture au cours de laquelle le chef de mission procède à la présentation des membres de l'équipe, le rappel sur la procédure d'audit, les prises de rendez-vous et les contacts comme l'exige la méthodologie. Ensuite viennent les travaux de

vérification au cours desquels les auditeurs font appel à plusieurs outils tels que : les interviews, l'observation physique, le rapprochement, la reconstitution, l'établissement du questionnaire d'audit. Nous notons également que les papiers de travail sur lesquels sont consignées les différentes observations sont soumis au chef de mission pour observation et avis.

6.3.3.1.3. Au niveau de la phase de communication

A la suite des travaux de vérification, les auditeurs procèdent à la réunion de clôture. Au cours de cette réunion, les différents constats issus de la mission sont présentés au responsable de la structure auditée pour tenir compte de ses avis avant l'établissement du rapport définitif.

6.3.3.2. Faiblesses dans la conduite des missions d'audit

Les faiblesses seront présentées pour chaque niveau de la méthodologie.

6.3.3.2.1. Au niveau de la phase de planification

Nous avons constaté que la planification des missions par le DAI de la LONASE se réalise sans l'élaboration d'un certain nombre de documents importants de cette phase. En effet le plan d'approche qui est censé favoriser la recherche d'informations utiles pour bien cerner les préoccupations majeures de la mission n'est pas réalisé. Aussi, le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfA) qui permet à l'auditeur de situer les risques existants par rapport à la mission n'est pas élaboré. Cette phase se limite au DAI de la LONASE par une collecte et analyse des données et /ou documents relatifs à la mission et l'établissement d'un programme de vérification.

6.3.3.2.2. Au niveau de la phase d'accomplissement

Lors de la phase d'accomplissement, les auditeurs internes n'établissent pas les Feuilles de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP) qui sont censées analyser les problèmes jugés importants. Ils établissent ces FRAP une fois retourné au bureau après la réalisation de la mission. L'absence de l'établissement des FRAP lors de la phase d'accomplissement constitue un non-respect de la norme 2320 : les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées. Cette pratique est préjudiciable pour la réussite des missions d'audit.

6.3.4. Réponse aux recommandations et surveillance des actions de progrès

A la suite de réalisation des missions d'audit, une autre mission de suivi des recommandations est programmée après les délais de mise en œuvre afin de s'assurer de l'application effective des recommandations. Cette mission est assurée par le chef du département.

6.3.5. Techniques et outils d'audit

Le DAI de la LONASE utilise plusieurs techniques et outils dans la réalisation de ses missions. Ainsi lors des missions, les auditeurs procèdent à :

- des interviews (entretien avec les audités) ;
- des observations physiques (constatation de la réalité) ;
- des rapprochements (vérifications ponctuelles) ;
- des reconstitutions de soldes (rétablissement de résultats) ;
- l'établissement de questionnaire de contrôle interne (QCI) et à la confirmation directe auprès des banques lorsqu'il s'agit des missions d'audit de trésorerie.

Cependant nous avons constaté l'absence d'utilisation de deux outils majeurs. Il s'agit des flow chart (diagramme de circulation) et de la grille d'analyse des tâches. L'absence d'élaboration de flow chart par les auditeurs pourrait limiter l'identification de tous les points de contrôle existants dans le cadre des procédures. Ce manquement pourrait aussi induire la non identification des redondances dans les contrôles réalisés ainsi que les lourdeurs administratives dans le traitement de l'information. En outre, l'absence de réalisation de la grille de séparation des tâches pourrait limiter l'évaluation du contrôle interne.

6.3.6. Relation audit interne et le commissaire aux comptes

Comme l'exige la loi, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels de la LONASE sont réguliers et donnent une image fidèle du résultat, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise. Le DAI a affirmé au cours de notre entrevue qu'il entretient de bonnes relations avec les commissaires aux comptes. En effet, les auditeurs internes sont les premiers interlocuteurs des commissaires aux comptes lors des missions d'audit légal. Ils échangent sur les questions liées aux contrôles internes et coordonnent leurs activités par des échanges de rapport.

6.4. Evaluation du pilotage et du contrôle de la fonction

L'évaluation du pilotage et du contrôle de la fonction concerne la supervision des missions, l'existence de programme d'assurance et d'amélioration qualité, l'indication des non conformités dans les rapports d'audit et la mesure des indicateurs de performance.

6.4.1. Supervision des missions

Les missions d'audit font l'objet d'une supervision appropriée au DAI de la LONASE. En effet, chaque mission est supervisée par le chef département pour s'assurer que les résultats et conclusions s'appuient sur les éléments factuels et que les objectifs sont atteints.

6.4.2. Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Les normes de l'IIA notamment, la norme 1300 recommande que le responsable de l'audit interne élabore et tient à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. La DAI a mis en place une démarche d'assurance et d'amélioration qualité à travers son département qualité. Celui-ci se charge de s'assurer de la compréhension de la politique qualité de la LONASE à tous les niveaux et d'inculquer l'esprit qualité à l'ensemble du personnel. Ce fait témoigne de la volonté de la DAI de se conformer aux exigences en matière de pilotage et de contrôle. Au cours de notre entretien, le DAI a affirmé que le département audit interne n'a pas encore fait objet d'évaluation interne mais qu'un projet d'auto-évaluation du département est en cours. Sur le plan externe, la LONASE compte acquérir la certification ISO 9001 version 2008 sur l'ensemble de ses structures. L'audit de certification est prévu pour le dernier trimestre de l'année en cours.

6.4.3. Indication des non conformités

Conformément aux normes 2400 et 2410, les rapports émis au niveau du DAI de la LONASE incluent :

- les objectifs de la mission ;
- le champ de la mission ;
- les points forts relevés ;
- l'opinion globale de l'auditeur ;

- ses conclusions et recommandations.

Cependant, nous avons constaté que ces rapports n'indiquent pas, comme le recommande la norme 2430, la ou les normes qui n'ont pas été entièrement respectées, la ou les non-conformités et l'incidence des non-conformités sur la mission.

6.4.4. Mesure des indicateurs de performance

Nous allons procéder ici au calcul de quelques indicateurs de performance pour finir l'évaluation du DAI de la LONASE.

Tableau 6: Indicateurs de mesures de performance

N°	FORMULES DES INDICATEURS	CALCULS	OBSERVATIONS
INDICATEURS D'ACTIVITE			
1	Nombre de missions réalisée/nombre de missions figurant au plan	2/4	Soit un pourcentage de 50%, cela est très satisfaisant car il reste encore 2 missions à effectuer avant la fin de l'année.
2	Nombre de jours de jours d'audit/nombre de missions	10/2	Donc la durée moyenne d'une mission est de 5 jours, ce qui est appréciable
3	Nombre de jours de formation/ Jours ouverts	05/200	Ce résultat indique que les auditeurs ont suivi cinq jours de formation depuis le début de l'année
INDICATEURS DE QUALITE			
4	Nombre de recommandations suivies /nombre de recommandations émises	00/02	00% ce qu'il n'y a pas de suivi des recommandations de la part du département du service d'audit interne.
5	Nombre de missions imprévues/nombre de missions	00/02	00%, cela nous montre que le département d'audit interne respecte son planning.
6	Recommandation non réalisée/recommandations acceptées	00/02	00%, ceci prouve que le département d'audit interne effectue ses missions avec succès.
INDICATEURS DE COUT			
7	Dépenses du département/nombre d'auditeurs		Pour la dépense du département nous n'avons pas pu avoir le montant du budget.
8	Dépenses du département/nombre de jours de mission		Idem

Source : Nous-même

6.5. Identification des Forces et Faiblesses.

Le tableau ci-dessous relève les forces et faibles majeures de notre étude.

Tableau 7: Forces et Faiblesses

Champ	Forces	Faiblesse
Organisation et fonctionnement	<ul style="list-style-type: none"> - fluidité de l'information, car rattaché à la DG en line ; - le DAI a un rattachement hiérarchique adéquat ; - il réalise des audits de conformité et d'efficacité ; - ses missions sont pertinentes et clairement définies ; - son organisation interne est adéquate au regard de sa taille. 	<ul style="list-style-type: none"> - détachement du département du siège principal ; - absence de rattachement fonctionnel ; - limitation du champ d'intervention de l'audit interne: absence d'audit de management et d'audit de stratégie ; - absence de comité d'audit
Ressources du DAI	<ul style="list-style-type: none"> - respect d'un code de déontologie comprenant les principes fondamentaux par les auditeurs ; - comportement courtois des auditeurs au cours des missions ; - les auditeurs bénéficient des formations régulières 	<ul style="list-style-type: none"> - Insuffisance d'effectif au DAI de la LONASE ; - Insuffisance de formation
	<ul style="list-style-type: none"> - existence d'un manuel de procédure ; - existence d'une charte d'audit ; - existence d'un plan d'audit annuel ; - existence d'un organigramme du département ; - existence d'une cartographie des risques à jour ; - budget consacré au fonctionnement du département en perpétuel évolution ; 	<ul style="list-style-type: none"> - insuffisance moyens matériels adéquates (ordinateurs, logiciels, rétroprojecteurs, voiture) - non application exhaustive du manuel d'audit - non application exhaustive de la charte d'audit interne à tous les responsables de la LONASE ;
Prestation de Service	<ul style="list-style-type: none"> - respect des délais dans l'élaboration des rapports. - existence d'un département de contrôle qualité : <p>participation du DAI au renforcement de l'efficacité et de l'efficience du processus de contrôle et de management des risques ;</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ contribution du DAI au processus de gouvernement d'entreprise par sa participation à la promotion des règles d'éthiques et valeurs appropriées, à la gouvernance légale, à la 	<ul style="list-style-type: none"> - techniques et outils d'audit - non utilisation de certains outils notamment les flow chart et la grille d'analyse des tâches au niveau de la démarche méthodologique : - phase de planification : absence de plan d'approche, non réalisation du Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes (TFfA), absence de plan de vérification.

	<p>communication des risques et contrôles à effectuer et l'existence de relations privilégiées avec la Direction Générale ;</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ au niveau de la démarche méthodologique : <ul style="list-style-type: none"> - phase de planification : réception d'un ordre de mission, information des structures à auditer. - phase d'accomplissement : tenue d'une réunion d'ouverture, - transposition des constats sur les feuilles de travail, validation des feuilles de travail par les chefs de missions ; - phase de communication : tenue d'une réunion de clôture, présentation des constats à l'audité, prise en compte des avis de l'audité avant l'établissement du rapport définitif, mise en place d'un système de suivi des recommandations ; - utilisation des outils et techniques d'audit comme : l'observation physique, l'interview, l'élaboration des QCI, les rapprochements, la reconstitution de solde, la confirmation directe ; - coordination entre le DAI et les commissaires aux comptes. 	<ul style="list-style-type: none"> - Phase d'accomplissement : non établissement des FRAP au cours de la phase d'accomplissement ; - insuffisance dans le suivi des - recommandations
<p>Pilotage du DAI</p>	<ul style="list-style-type: none"> - certification ISO 9001 Version 2008 de toutes les structures de la LONASE ; - une supervision appropriée des missions ; - existence d'un projet d'auto-évaluation du DAI ; - indication dans les rapports d'audit de : l'objectif et le champ de la mission, les points forts relevés, l'opinion de l'auditeur, ses conclusions et recommandations. 	<p>les rapports d'audit n'indiquent pas :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la ou les normes qui n'ont pas été entièrement respectées ; - la ou les raisons de la non-conformité ; - l'incidence de la non-conformité sur les missions.

6.6. Points de conformité et de non-conformité aux normes

Nous allons présenter les différents points de conformité et de non-conformité du Département d'Audit Interne de la LONASE par rapport aux exigences de RPAI.

Tableau 8: Points de conformité et de non-conformité aux normes

Normes	Appréciation : Conformité / Non- conformité	Commentaires
Exigences des moyens		
N.1000 : Mission, pouvoirs et responsabilités.	Conforme	Existence d'une charte qui définit clairement les missions, les pouvoirs et les responsabilités du DAI.
N.2020 : Communication et approbation. N.2030 : Gestion des ressources.	Conforme	Les ressources mises à la disposition du DAI sont adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit.
N.2040 : Règles et procédures.	Non Conforme	Le manuel d'audit n'est pas encore achevé.
N.2010 : Planification.	Conforme	Existence d'un plan d'audit annuel fondé sur les risques.
Exigences de prestation de service		
N.1110 : Indépendance dans l'organisation.	Conforme	Le DAI est rattaché à la Direction Générale. Ce rattachement lui permet de bénéficier de l'indépendance dont il a besoin pour exercer sa mission.
N.1120 : Objectivité individuelle.	Conforme	Les auditeurs sont tenus au respect d'un code de déontologie qui comprend les principes fondamentaux que sont : intégrité, objectivité, confidentialité et compétence.

N.1230: Formation professionnelle continue.	Conforme	Les auditeurs bénéficient des formations professionnelles continues mais aussi des formations diplômantes.
N.1220 : Conscience professionnelle.	Conforme	Les auditeurs apportent tout le soin nécessaire à leur pratique professionnelle. Celle-ci se manifeste par les différents outils qu'ils utilisent au cours des missions.
N.2100 : Nature du travail. N.2110 : Gouvernement d'entreprise. N.2130 : Contrôle.	Conforme	Le DAI participe au Processus de gouvernement d'entreprise et de management des risques.
N.2200 : Planification de la mission. N.2201 : Considérations relatives à la planification. N.2240 : Programme de travail de la mission.	Non-conformité	La planification des missions s'effectue sans la réalisation des documents importants comme : le plan d'approche, le TffA et le plan de vérification.
N.2440 : Diffusion des résultats.	Conforme	Le DAIQ communique les rapports définitifs des missions aux structures auditées et à la Direction Générale.
N.2400 : Communication des résultats. N.2410 : Contenu de la communication. N.2420 : Qualité de la communication.	Conforme	Les rapports émis par le DAI indiquent : les objectifs et le champ de la mission, les points forts relevés, l'opinion global de l'auditeur, ses conclusions et ses recommandations
N.2030 : Documentation des informations.	Conforme	L'accès aux dossiers des missions est contrôlé par le DAIQ.

N.2500 : Surveillance des actions de progrès.	Conforme	Le chef département de l'audit interne s'assure de l'application effective des recommandations Emises lors des missions.
N.2060 : Rapport à la Direction Général et au Conseil	Conforme	Le DAIQ communique régulièrement à la DG l'état d'avancement du plan d'audit et les rapports des missions d'audit effectuées.
N.2050 : Coordination	Conforme	Le DAIQ entretient avec les commissaires aux comptes de bonnes relations. Celle-ci se matérialise par les échanges de rapports et des questions liées aux contrôles internes.
Exigences de pilotage		
N. 2340: Supervision de la mission.	Conforme	Supervision appropriée des missions.
N.1300: Programme d'assurance et d'amélioration qualité.	Conforme	Existence d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité.
N. 2430 : Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne ».	Non conforme	Les rapports d'audit n'indiquent pas la ou les normes qui n'ont pas été entièrement respectées, la ou les non-conformités et l'incidence des non conformités sur la mission.

Source : Nous même

6.7. Recommandations

L'évaluation du service d'audit interne de la LONASE, nous a permis de ressortir ses forces et faiblesses liées aux différents variables de notre modèle d'analyse. Cette étape représente l'occasion de faire des propositions pour parer aux problèmes soulevés et contribuer à l'amélioration du service d'audit interne.

6.7.1. Recommandations liée à l'Organisation et le fonctionnement du DAI de la LONASE.

Nos recommandations à ce niveau concernent l'organisation hiérarchique et le domaine d'intervention du DAI.

6.7.1.1. Mise en place d'un comité d'audit.

Nous avons évoqué plus haut l'inexistence d'un comité d'audit au sein de la LONASE. Il serait souhaitable de mettre en place un comité d'audit au sein du Conseil d'Administration auquel l'audit interne serait rattaché. Les administrateurs de ce comité devront maîtriser à la fois les principales notions de contrôle interne, et de gestion des risques, comprendre les enjeux, les besoins et les méthodes des commissaires aux comptes, organiser les travaux du comité pour optimiser leur efficacité et assurer leurs responsabilité. Ce comité sera particulièrement chargé de veiller que les procédures d'analyse et de gestion des risques qui pèsent sur l'entreprise soient, correctement appliquées.

6.7.1.2. Elargissement du champ d'intervention de l'audit interne

La fonction d'audit interne telle que pratiquée au DAI de la LONASE subit une restriction de son domaine d'intervention. Le DAI devra aller au-delà du simple contrôle régularité/conformité et efficacité/opérationnel pour étendre ses activités à l'audit de management et l'audit de stratégie. Pour ce faire, nous recommandons que le DAI se charge désormais en plus de ses anciennes attributions de :

- porter un jugement sur les performances d'une entité en rapprochant les objectifs fixés aux résultats obtenus ;
- vérifier l'adéquation des objectifs aux stratégies et politiques de l'entreprise ;

- vérifier si la politique de l'organisation concernant une fonction particulière est en cohérence avec la stratégie globale de l'entreprise ;
- vérifier si la politique de l'organisation concernant une fonction particulière est connue, comprise et appliquée et si ceux qui sont chargés de sa mise en œuvre ont bien les moyens pour le faire ;
- vérifier la cohérence des fonctions entre elles.

Nous estimons qu'avec ces nouvelles attributions, le DAI de la LONASE sera au diapason des exigences de la profession.

6.7.2. Recommandations liées aux ressources du DAI de la LONASE

Les moyens techniques sont des éléments de base de la fonction d'audit interne c'est pourquoi leur mise en place s'avère nécessaire pour permettre à la fonction de jouer efficacement son rôle. Nos recommandations quant aux moyens portent sur la diffusion de la charte d'audit interne, le manuel d'audit et le référencement des papiers et dossiers de travail.

6.7.2.1. Mise en place du département des matériels appropriés.

Il est très urgent de doter les auditeurs des matériels suivants :

- logiciel de gestion d'audit, pour une bonne efficacité dans l'exécution des tâches ;
- les véhicules de services, pour les missions de Dakar ou régionales ;
- disposer le département de serveur pour le stockage des données informatiques (manuel de procédures, rapports et d'autres documents).

6.7.2.2. Application exhaustive du manuel d'audit

Pour le bon fonctionnement de l'organisation du travail du département de l'audit interne de la LONASE, nous préconisons l'application exhaustive du manuel d'audit interne le plus tôt possible.

6.7.2.3. Amélioration de la charte d'audit

Nous suggérons au responsable de l'audit interne de procéder à une amélioration de la charte d'audit (élaborée depuis 2011) selon les normes IIA, cela permettra d'avoir une bonne

coordination dans le déroulement des missions et une meilleure vision des nouveaux secteurs à risques.

6.7.2.4. Référencer les papiers et les dossiers de travail

Le papier de travail est l'outil principal de l'auditeur, c'est un support obligatoire sur lequel tous les constats doivent être écrits lors des investigations. Les papiers de travail soient référencés. Chaque papier de travail doit donc avoir un numéro de référence pour permettre le croisement avec les documents correspondants du dossier d'audit. (C'est le cross référencement).

6.7.2.5. Ressources Humaines.

L'amélioration de la qualité des travaux du département d'audit interne de la LONASE nécessite la résolution d'un certain nombre d'insuffisances à travers les recommandations suivantes.

6.7.2.5.1. Renforcement du personnel

Il faudrait augmenter la taille du service par le recrutement d'une équipe d'auditeurs compétents et qualifiés. Cela assurera plus de qualité dans l'exécution des travaux du service. Une répartition des tâches sera par la suite opérée et afin de délimiter le travail incombant à chacun. Chaque auditeur aura ainsi une tâche spécifique dont l'exécution se fera dans le respect d'un délai bien précis. Des demandes doivent donc être formulées par le responsable de l'audit interne en ce qui concerne le renforcement des effectifs affectés au service.

6.7.2.5.2. Renforcement des formations

En plus des formations qui sont dispensées pour les auditeurs de la LONASE, le DAI devrait organiser avec le soutien de la Direction Générale, plus de formations pour renforcer les compétences des auditeurs, notamment comme les formations suivants :

- prolongation des stages de formation dispensés par un organisme professionnel agréé tel que l'IFACI ;
- développer le nombre de séminaires de formation sur des thèmes précis qui favoriseraient un enrichissement mutuel ;

- le recours à la documentation sur les meilleures pratiques en audit interne ;
- organiser des rencontres avec des auditeurs d'autres structures pour d'éventuels échanges et l'apprentissage pour l'obtention des certifications et qualifications professionnelles telles que le CIA, le CISA, le CFSA, le CCSA, ou tout autre diplôme promu par l'IIA, dans des centres d'études appropriés (Norme 1210).

6.7.3. Recommandations par rapport aux prestations du DAI

Nos recommandations à ce niveau concernent la démarche méthodologique de conduite des missions d'audit, les techniques et outils d'audit et la compétence des auditeurs.

6.7.3.1. Nouvelles approches dans la conduite des missions

Eu égard aux insuffisances relevées et en vue de professionnaliser les travaux des auditeurs du DAI de la LONASE, nous recommandons que les différentes missions soient conduites de la façon suivante.

6.7.3.1.1. Phase de planification

Dans la logique professionnelle, toute mission d'audit commence par une prise de connaissance de l'entité à auditer. Ainsi les missions d'audit de la LONASE commenceront par une collecte et une analyse des documents relatifs à la structure à auditer afin d'orienter les travaux une fois sur le terrain. La phase de planification étant la phase qui conditionne la réussite d'une mission d'audit, elle devrait être menée avec toute la rigueur nécessaire. A cet effet, nous proposons pour cette phase, la démarche suivante :

- organiser et réaliser la prise de connaissance préalable de la structure à auditer ;
- organiser et réaliser la prise de connaissance du sujet objet de l'audit ;
- décomposer le sujet de la mission en objets auditables ;
- élaborer un plan d'approche qui permettrait de définir un référentiel de l'analyse des risques. Cette analyse sera matérialisée par l'établissement d'un Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (TFfA) suivant le modèle ci-dessous :
- partir des conclusions du TFfa hiérarchisées en fonction des risques, de leurs conséquences et du degré de confiance du chef de mission pour élaborer le rapport

d'orientation. Ce dernier devra permettre de définir les axes d'intervention de la mission et ses limites et donc aider à l'établissement du plan de vérification.

6.7.3.1.2. Phase d'accomplissement

Pour la phase d'exécution, nous recommandons que les différents dysfonctionnements relevés soient systématiquement documentés sous forme de FRAP, approuvées par le chef de mission. Ce dernier veillera à ce qu'elles soient validées avec les audités concernés au fur et à mesure de l'exécution du travail. Ceci contribuerait à améliorer la qualité de la communication avec les audités et à formuler des recommandations appropriées. En outre, le regroupement des FRAP et des papiers de travail faciliterait la constitution des dossiers de mission.

6.7.3.1.3. Phase de communication

Nous recommandons que la phase de communication débute par une réunion de synthèse interne entre auditeurs pour partager les informations, apporter des éclaircissements et décider du contenu du rapport. Il serait souhaitable que les auditeurs du DAI mettent en œuvre les tâches ci-après :

- la rédaction du projet de rapport d'audit à partir des FRAP en hiérarchisant les problèmes rencontrés. Ce projet qui constitue l'élément déterminant de la réunion de clôture devra être validé par les audités ;
- la tenue d'une réunion de clôture qui devra regrouper les mêmes participants que celle de la réunion d'ouverture. Son objet devra être la validation du projet de rapport ;
- l'élaboration du rapport d'audit définitif et sa validation à l'interne ;
- la diffusion du rapport d'audit.

6.7.3.2. Techniques et outils d'audit

Pour une meilleure compréhension des structures et des processus audités, nous recommandons aux auditeurs l'utilisation des outils techniques d'audit que sont :

- le diagramme de circulation des documents ou flow chart : il sera utilisé lors de la prise de connaissance du domaine audité. L'élaboration du diagramme de circulation

facilitera aux auditeurs la découverte du domaine audité. Il leur permettra également de mettre en évidence les faiblesses du contrôle interne.

- la grille de séparation des tâches : cet outil sera utilisé lors de la phase d'accomplissement afin de permettre aux auditeurs de rechercher les preuves de faiblesses du contrôle interne. Elle servira aussi au niveau de la phase de communication afin de fonder les recommandations concernant une meilleure utilisation des moyens humains.

Pour faciliter l'application de ces recommandations, il conviendrait de les insérer dans un plan de mise en œuvre.

6.7.4. Recommandations lié au pilotage.

Durante cette partie nous allons aborder seulement de la mise en œuvre de suivi des rapports d'audit.

6.7.4.1. Mise en œuvre de suivi des rapports d'audit.

Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Norme 2430) », cela permettra au DAI de la LONASE, enfin de connaître et prendre des mesures efficaces des rapports d'audit :

- dont les normes n'ont pas été entièrement respectées ;
- enfin les non-conformités et l'incidence des non-conformités sur la mission.

6.8. Plan de mise en œuvre.

Pour permettre une mise en œuvre efficace des recommandations formulées, nous avons jugé important de joindre à ces recommandations un plan de mise en œuvre afin d'indiquer de façon claire la périodicité et les différents acteurs des nouvelles mesures à prendre.

Tableau 9: Plan de Mise en œuvre

Variables	Recommandations	Organes responsables	Délais	Objectifs
Organisation et fonctionnement	1. Mise en place d'un rattachement fonctionnel de l'audit interne.	Direction Générale	2015	Permettre le département d'être plus indépendante et leur efficacité dans leurs activités.
	2. Elargissement du champ d'intervention de l'audit interne.	DG/DAIQ	2015	La DAIQ devrait élargir ses activités en effectuant dès que besoin sera des missions d'audit de la Stratégie et d'audit de management.
	3. Mise en place d'un comité d'audit	Direction Générale	2017	Meilleur suivi des actions du département d'audit interne
Ressources de la DAI	1. Augmentation d'effectif au DAI de la LONASE	Direction Générale	2015	Permettre une meilleure diversification des travaux
	2. Renforcement de la formation	Direction Générale	2015	Renforcement des compétences internes.
	3. Doter le département des outils adéquates (ordinateurs, logiciels, rétroprojecteurs, voiture)	2015	Direction Générale	Mise à la disposition du personnel d'outils de pointe.
	4. Application du manuel d'audit interne	Directeur de l'audit interne	2015	Permettre une meilleure cohésion des agents dans la gestion des tâches et meilleur suivi des activités
	5. Diffuser la charte d'audit à l'ensemble du personnel	DAIQ / DAI	Immédiate	Le DAI doit finaliser son manuel d'audit car il constitue un élément important du contrôle interne de l'audit interne.
Prestation de service	1. Utiliser tous les outils et techniques d'audit	DAI	Au cours des prochaines missions	Le DAI doit veiller à ce que, pour les prochaines missions les outils comme la grille de séparation des tâches et les flow chart soient utilisés car apportant des éclaircissements sur des aspects précis
	2. Adopter une nouvelle méthodologie de conduite des missions d'audit interne	DAI	Au cours des prochaines missions d'audit	Le DAI doit veiller à l'application de la nouvelle méthodologie proposée dès les Prochaines missions car celle-ci intègre les exigences du RPAI sur la méthodologie
	3. Mettre un dispositif de surveillance de suivi des recommandations	DAI	Au cours des prochaines Missions d'audit	Permettre de respecter les règles de communication des résultats
Pilotage et contrôle du DAI	1. Mise en œuvre de suivi des rapports d'audit	DAI	Au cours des prochaines missions d'audit	Les nouveaux rapports de mission devront indiquer les normes utilisées et celles non prises en compte

Source : Nous-même

Conclusion

Cette seconde partie de notre étude a eu trait, dans un premier temps, à la présentation de notre structure d'accueil. A travers, son historique, ses missions, ses domaines d'activités, ainsi que des moyens dont elle dispose.

Ensuite, nous avons expliqué le fonctionnement de son département d'audit interne dans sa globalité. Ainsi nous avons défini les variables influencent le service d'audit interne, qui part l'organisation et le fonctionnement, ressources, prestation de service et pilotage .

Enfin, nous avons procédé à l'évaluation du département à partir d'un certain nombre d'indicateurs ; ce qui nous a permis d'une part de montrer les points forts du département de l'audit interne et d'autre part de déceler les failles.

Ce diagnostic nous a conduit à faire des recommandations afin de pallier les faiblesses du département d'audit interne qui nous espérons seront prises en compte par la Direction Générale.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Dans un environnement en constant changement et de plus en plus exigeant, un engagement permanent d'amélioration continue des activités, il s'avère nécessaire de mettre en place un service d'audit interne pour donner une assurance raisonnable des différentes opérations générales de l'organisation

C'est dans cette réflexion et souci que les dirigeants de la LONASE, ont mis en place une Direction de L'Audit Interne et de la Qualité pour la recherche de solutions aux dysfonctionnements que connaissait la LONASE a aucun d'une part et d'autre part de veiller à la pérennité des opérations de l'entreprise en :

- respecter les normes professionnelles et être en mesure de communiquer sur le niveau de conformité du service d'audit interne ;
- maintenir la qualité des prestations au plus haut niveau et l'accroître en permanence ;
- fournir encore davantage de valeur ajoutée à la Direction générale et à l'entreprise ;
- renforcer l'image et la crédibilité de l'audit interne au sein de l'organisation.

Faire une évaluation externe des activités de l'audit interne selon une fréquence quinquennale est une exigence des normes de l'IIA. Mais au-delà de la recherche de la conformité, une revue des processus par une équipe qualifiée, indépendante et extérieure à l'entreprise permet d'apprécier son adéquation aux besoins de l'organisation et d'en renforcer la performance.

Le thème de notre l'étude étant l'évaluation externe d'un service d'audit interne, nous avons adopté une double démarche pour le traiter. Une démarche théorique qui consistait d'une part à travers une série de synthèses d'asseoir une approche générale de l'audit interne et une démarche pratique qui consistait d'autre part à comprendre le fonctionnement du département d'audit interne de la LONASE afin d'évaluer sa performance.

Nous avons constaté certaines faiblesses majeures du département d'audit interne à travers des indicateurs de mesures de performance définies dans la partie théorique, en l'occurrence :

- insuffisance d'effectifs au sein du DAI ;
- insuffisance de formation ;
- limitation du champ d'intervention du DAI ;
- La non application exhaustive des étapes de la conduite de mission d'audit ;

- La non utilisation de tous les outils et techniques d'audit développés dans la revue de littérature ;
- diffuser la charte d'audit interne.

Pour y remédier, nous avons proposé les suivantes recommandations :

- une grille de recrutement et d'évaluations des auditeurs qui pourrait permettre de renforcer et d'améliorer le personnel ;
- Amélioration du personnel en qualité ;
- Amplifier le champ d'application du DAI ;
- s'approprier la démarche méthodologique exposée dans la revue de littérature ;
- s'approprier l'utilisation de tous les outils et techniques d'audit développés dans la revue de littérature ;
- diffuser la charte d'audit interne.

La mise en œuvre de ces recommandations permettra au département de l'audit interne de la LONASE d'apporter sa contribution à la performance de l'institution.

Pour terminer, nous tenons à souligner que nous n'avons pas pu aborder certains domaines compte tenu des contraintes liées à tout travail de recherches se situant dans le cadre d'un thème aussi vaste que complexe.

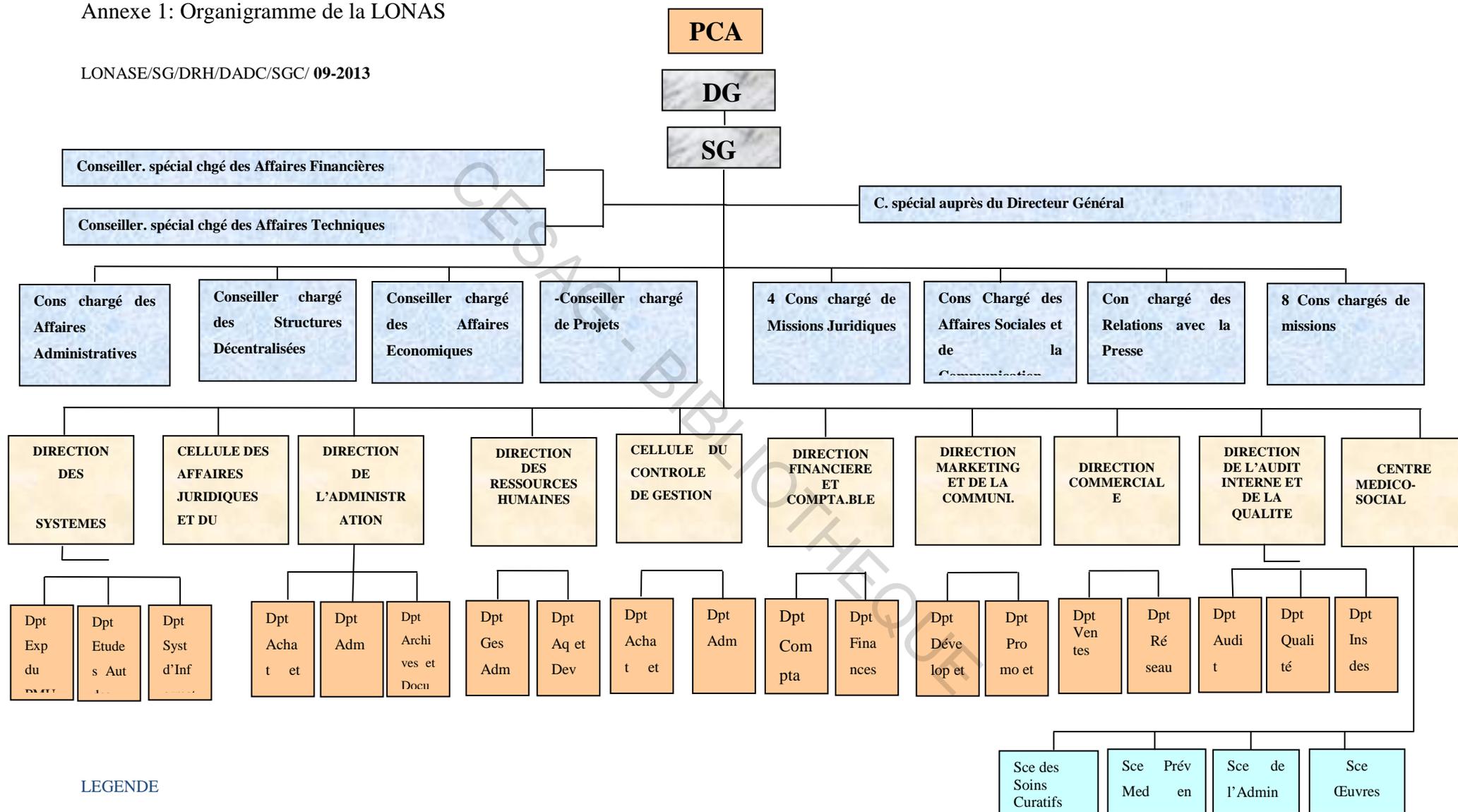
L'on peut la critiquer et apporter des corrections pour son amélioration. C'est pourquoi nous encourageons de nouvelles initiatives de recherche dans ce domaine bien précis.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE

Annexe 1: Organigramme de la LONAS

LONASE/SG/DRH/DADC/SGC/ 09-2013



LEGENDE

DIRECTIONS
 DEPARTEMENTS
 SERVICES

Annexe 2: Guide d'entretien

Destinataire: Chef du Département d'Audit Interne		
Axe : organisationnelle et fonctionnelle		
N°	Questions	Commentaire
1	Quelle est la dénomination de votre structure ?	
2	Quelle est sa mission et quelle sont les objectifs assignés à la fonction ?	
3	Quel est le niveau de rattachement de l'audit interne ?	
4	Quel est le champ d'application de la fonction de l'audit interne?	
5	Quel est l'organisation hiérarchique du département de l'audit interne ?	
6	Les postes de travail, les rôles et les responsabilités sont-ils définis dans le manuel de procédure ?	
Axe : Ressources		
N°	Questions	Commentaire
1	Disposez-vous d'un manuel d'audit ?	
2	Disposez-vous d'une cartographie des risques ?	
3	Est-elle régulièrement mise à jour ?	
4	Disposez-vous d'un manuel d'audit ?	
5	Disposez-vous d'un plan d'audit ?	
6	Y a-t-il un manuel de procédures ?	
7	Avez-vous des dossiers et papiers de travail ?	
8	De quelles ressources (financières, logistiques) disposez-vous pour la réalisation de vos missions ?	
9	Jugez-vous, ces ressources adéquates et suffisantes ?	
10	A combien s'élève le nombre d'auditeurs du département d'audit interne?	
11	Comment les auditeurs du département de l'audit interne sont-ils recrutés ?	
12	Quel est le profil requis pour occuper le poste chef de département de l'audit interne?	
13	Le comportement et les qualités des auditeurs est-il adéquate leur de la prestation des services ?	
14	Les auditeurs tiennent compte des normes professionnelles lors de l'exécution des tâches ?	
15	Le niveau de formation de l'ensemble des auditeurs peut-il leur permettre d'exercer les fonctions d'auditeur avec efficacité ?	
16	Existe-t-il des programmes de formation professionnelle continue ? Si oui, l'efficacité de ces formations est-elle évaluée ?	
Axe de prestation de service		
N°	Questions	Commentaire
1	Quel est la contribution du département d'audit interne au processus de management des risques ?	

2	Quel es la contribution du département de l'audit interne au processus de gouvernance d'entreprise ?	
3	Les auditeurs internes sont-ils objectifs dans la réalisation de leur mission ?	
4	Etablissez-vous un plan annuel ou pluriannuel des missions d'audit ? si oui est-il fondé sur les risques ? fait-il objet de communication à la direction générale pour examen et approbation ?	
5	Pouvez-vous nous décrire le déroulement de vos missions d'audit ?	
6	L'accès au dossier de la mission est-il contrôlé ?	
7	Pouvez-vous nous donner les réalisations effectuées au cours de cette année ?	
8	A qui communiquez-vous, vos rapports ?	
9	Avez-vous un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management ?	
10	Y a-t-il une coordination entre votre service et les commissaires aux comptes ?	
11	Disposez-vous d'une méthodologie de conduite des missions d'audit interne ?	
12	L'ordre de mission est- il dispensé aux auditeurs avant de commencé une mission d'audit ?	
Axe Pilotage		
N°	Questions	Commentaire
1	Les missions font-elles objet d'une supervision appropriée ? Si oui, la preuve de cette supervision est-elle documentée dans les papiers de travail ?	
2	Avez-vous un programme d'assurance et d'amélioration qualité ?	
3	Y a-t-il d'indication des non conformités ?	
4	Disposez- vous des indicateurs de suivi ?	
5	Respectez- vous toutes les normes lors de la réalisation de vos missions ? si non, indiquez-vous dans vos rapports les normes qui n'ont pas été entièrement respectées ?	
6	A quelle sorte de contrainte faites-vous face ?	
7	Quelles sont les difficultés que vous rencontrez dans l'exercice de votre mission ?	

Annexe 3: Questionnaire

Destinataire : Les Audités				
N°	Questions	Oui	Non	Commentaires
1	Avez-vous connaissance du rôle et des et des activités du Département d'audit Interne de la LONASE ?			
2	Être- vous informé des missions d'audit ?			
3	Cette information vous a-t' elle parut claire et précise ?			
4	Auriez- Vous souhaité qu'elle contienne des informations complémentaires ?			
5	Les auditeurs vous associent-ils dans la définition de leur plan d'action ?			
Lancement de la mission				
N°	Questions	Oui	Non	Commentaires
1	Les auditeurs vous expliquent-ils clairement les objectifs de chacune de leurs missions ?			
2	Les missions visant l'amélioration du traitement de certaines opérations sont-elles faites à votre demande ?			
3	Avez-vous émis des demandes complémentaires quant aux objectifs de leurs missions ?			
4	Les auditeurs vous expliquent ils le déroulement de leur mission ?			
5	Le temps consacré à ces présentations vous semble t-il raisonnable ?			
6	Les missions se déroulent-t-elles conformément aux explications des auditeurs ?			
7	Les auditeurs vous expliquent-ils clairement leurs besoins : espace de travail, informations, documents, contacts... ?			
8	Ces besoins vous paraisse t-ils raisonnable et facile à satisfaire ?			
Déroulement de la mission				
N°	Questions	Oui	Non	Commentaires
1	Les auditeurs ont-ils une connaissance et une compréhension suffisante des spécificités de votre service ?			
2	Les vérifications effectuées suivent t- elles logiquement ces premières conclusions et vos commentaires ?			
3	La détermination des points faibles et des points forts apparents de votre service vous ont- ils été présentés ?			
4	La mission s'est- elle déroulée sans perturber le			

	fonctionnement normal du service ?			
5	Les auditeurs sont-ils rigoureux dans la conduite de leurs missions ?			
6	Les auditeurs prennent-ils en compte vos remarques ?			
7	Les auditeurs vous soumettent- ils le projet de rapport en fin de leurs missions ?			
Conclusion et rapport de mission				
N°	Questions	Oui	Non	Commentaires
1	Les délais de production du projet de rapport et rapport définitifs sont- ils satisfaisant ?			
2	Les recommandations des auditeurs ont-elles contribuées à l'amélioration du traitement de vos activités ?			
3	Les missions vous ont-elles apporté une valeur ajoutée réelle dans le traitement de vos tâches ?			
4	Les missions vous ont-elles révélé des problèmes significatifs que vous ignoriez ?			
5	La mise en œuvre des recommandations fait- elle l'objet d'une planification avec les auditeurs ?			
6	Seriez-vous disposer à faire appel au service d'audit interne pour vous aider à résoudre un problème ?			
Le comportement des auditeurs				
N°	Questions	Oui	Non	Commentaires
1	La conduite des auditeurs pendant leurs missions favorise t- il un climat d'échange constructif ?			
2	Les auditeurs ont-ils une facilité à communiqué, l'aptitude à écouter, se faire écouter et à comprendre ?			
3	Les auditeurs allient-ils convenablement rigueur-coopération-conseil et assistance ?			
4	Vos relations allient avec les auditeurs sont-ils excellents ?			
5	Avez-vous souvent des conflits avec les auditeurs ?			
6	Avez-vous des suggestions à émettre quant au comportement des auditeurs ?			

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

1. AFNOR (2009), FD ISO guide 73 : *management du risque – Vocabulaire*, Edition AFNOR, Paris, 15 Pages.
2. BARBIER Etienne, (1996), «*l'Audit Interne : permanence et actualité*», les éditions d'organisation, Paris, 1025.
3. BARBIER Etienne, (1999), «*Mieux piloter et mieux utiliser l'audit: l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*», édition MAXIMA, collection Institut de l'audit interne, Paris, 124pages
4. BARRY Mamadou (2009), « *Audit, Contrôle interne : procédures comptables et de contrôle à mettre en place dans les entreprises du secteur public, para public et privé* », 2^e édition , 196 pages.
5. BERTIN Elisabeth (2007:32) « *Audit Interne : enjeux et pratiques à l'international* », édition d'ORGANISATION, collection Finance, Paris, 318 pages.
6. CABANE Pierre(2013), « *Manuel de gouvernance d'entreprise : mission et fonctionnement des conseils, meilleures pratiques de gouvernance, rôle des administrateurs* », Edition Eyrolles, Paris, 251 Pages.
7. COLLINS Lionel & VALIN Gérard (1992), « *Audit et contrôle interne : aspect financiers, opérationnels et stratégiques* », 4^e édition, Edition Dalloz, 373Pages.
8. DAYAN Armand (2004), « *Manuel de gestion* », volume 1, 2 Edition, Edition Ellipses, Paris, 1088 Pages.
9. DUBUISSON Thiery Stéphanie (2000), «*L'audit* », collection les REPERES, gestion 383 pages.
10. GERBIER Alain (1996), «*La charte d'audit support d'une légitimité*», Edition IFACI, Paris, 177 Pages.
11. HUTEAU Serge (2006), « *Le management public territorial: Le guide du manager* », Les Editions du Papyrus, Montreuil, 484 pages.
12. IFACI (2001), « *Evaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne: un cadre de référence* », Edition IFACI, Paris, 45 Pages.
13. IFACI (2007), « *Référentiel Professionnel de l'audit interne* », Edition IFACI certification, 27 Pages.

14. IFACI (2009), « *Enquête sur les pratiques de l'audit et du contrôle interne en France* », Edition IFACI, Paris 108Pages.
15. IFACI (2013), « *Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne* », Edition IFACI, Paris, 239 Pages.
16. IFACI, Price Water House Coopers , LANDWELL & Associés (2005), « *Le management des risques de l'entreprise : cadre de référence-techniques d'application* », Edition d'organisation, Paris, 338 Pages.
17. IIA, Institut of Internal Auditor (juin 1999) « *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne* ».
18. JORAS Michel (1996), « *Les fondamentaux de l'audit* », Edition Préventique, Bordeaux, 99 Pages.
19. LEMANT Olivier (1995) « *La direction d'un département d'audit interne*»
20. LEMANT Olivier, (1999), « *Créer, organiser et développer l'audit interne : Que faire pour réussir?*», édition MAXIMA. Collection Institut de l'audit interne, Paris, 177pages.
21. MIKOL Alain (1999), « *Les audits financiers* », Edition d'organisation, Paris, 198 Pages.
22. MITONNEAU Henri (1994), « *Réussir l'audit qualité* », 2 édition, Edition afnor, Paris, 283Pages.
23. MOUGIN Yvon (2008), « *Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD* », Edition AFNOR, Paris, 247 Pages.
24. OBERT Robert (2009), « *Comptabilité et audit: manuel et application* », Edition Dunod, Paris, 625 Pages.
25. PIGE Benoit (2001), « *Audit et contrôle interne* », 2èmeédition, Edition EMS, Paris, 216 Pages.
26. RENARD Jacques (2003), « *L'audit interne : ce qui fait débat* », Edition Maxima, Paris, 267 Pages.
27. RENARD Jacques (2006), « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 6è édition, Edition d'organisation, Paris, 479 Pages.
28. RENARD Jacques (2010), « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7è édition, Edition d'organisation, Paris, 469 Pages.

29. RENARD Jacques (2012), « *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* », Edition Eyrolles, Paris, 240 Pages.
30. SARDI Antoine (2002 :82) «*Audit et contrôle interne bancaire*», 1ere Édition AFGES, Paris, 1093 pages.
31. SCHICK Pierre, (2007), « *Mémento d'audit interne* », édition DUNOD, collection, Fonctions de l'entreprise. Gestion/ Finance, Paris ,215pages.
32. SCHICK Pierre (2010) « *Audit interne et référentiels de risque : gouvernance management des risques-contrôle interne* », édition DUNOD.
33. SCHICK Pierre et LEMANT Olivier, (2001), « *Guide de self- audit* », édition d'ORGANISATION, 2ème édition, collection Les livres outils, Paris. 217pages.
34. SELMER Caroline (2006), « *Toute la fonction finance* », Edition Dunod, Paris, 423 Pages.
35. VALIN Gérard, GAVANOU Jean-François, GUTTMAN Catherine (2006), « *Auditor, Controlor* », Edition Dunod, Paris, 457 Pages.

SITE INTERNET

36. IFACI(1995), « *la direction d'un service d'audit interne* », [http :
//.ifaci.com/fo/page.asp ?id=292&zone=p](http://.ifaci.com/fo/page.asp?id=292&zone=p)
37. IFACI (1998), « *L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes* », http://www.ifaci.com/uploads/_ifaci/bib_en_ligne/prise_de_position___externalisation__sept.98__1.pdf.
38. IFACI (2010), « *Prise de position pour un urbanisme du contrôle interne efficient* », http://www.ifaci.com/uploads/_ifaci/bib_en_ligne/prise_de_position___pour_un_urbanisme_du_ci_efficient_banque__avril_2010__1.pdf.