



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
Institut Supérieur de Comptabilité

MEMOIRE

PRESENTE POUR OBTENIR LE

DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES

Spécialité : AUDIT ET CONTROLE DE GESTION

**LE DIAGNOSTIC QUALITE DE LA DIRECTION DE
L'AUDIT INTERNE DU GROUPE SIFCA**



PAR
Jean Yves KOUAME, 16ème promotion

Directeur de Mémoire : **Seydou SIRPE, CIA**

TABLEAUX

Tableau 1: les principes de la qualité selon KALEDA, BRILMAN et ISO 9000	19
Tableau 2: les dimensions de la qualité de l'audit interne.....	26
Tableau 3: les facteurs de qualité du processus d'audit interne.....	35
Tableau 4: responsabilité et hiérarchie de l'audit interne.....	37
Tableau 5: une synthèse des mesures de performance	41
Tableau 6: les caractéristiques du diagnostic qualité	48
Tableau 7: Les variables du modèle d'analyse, leurs indicateurs et leurs mesures	56
Tableau 8: la population de l'étude	57
Tableau 9: échelle des valeurs	58
Tableau 10: analyse du compte de résultat consolidé.....	67
Tableau 11: les chiffres d'affaires de filiales du groupe SIFCA de 2002-2004.....	68
Tableau 12: les résultats de 2002-2004	69
Tableau 13: périmètre d'intervention de l'AIG	72
Tableau 14: cartographie des risques de SIFCA SA.....	74
Tableau 15: méthode de cotation	76
Tableau 16: Evaluation de la Conformité par rapport aux normes de l'IIA	77
Tableau 17: synthèse des insuffisances relevées	78
Tableau 18: intervention de l'AIG dans le processus de management des risques.....	83
Tableau 19: Points forts et faibles de l'AIG.....	85
Tableau 20: système d'amélioration qualité.....	104

FIGURES

Figure 1: La triade de la qualité selon KALEDA.....	20
Figure 2: la relation clients- fournisseurs	21
Figure 3: La roue de DEMING	23
Figure 4: L'audit interne et ses clients	28
Figure 5: La cartographie des processus d'un service d'audit interne	32
Figure 6: Le processus d'un audit interne	33
Figure 7: L'amélioration continue de l'audit interne adapté d'après VILLALONGA... 34	34
Figure 8: le modèle de synthèse.....	54
Figure 9: le model d'analyse.....	55
Figure 10: diagramme des causes de la durée des audits	94
Figure 11: diagramme de causes à effet pour la communication défailante.....	95
Figure 12: diagramme de cause à effet pour l'approche d'audit.....	96

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	I
SIGLES	II
TABLEAUX	III
FIGURES	IV
TABLE DES MATIERES	V
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE:REVUE BIBLIOGRAPHIQUE	6
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	7
CHAPITRE-I:LE NOUVEAU ROLE L'AUDIT INTERNE	8
1.1 Définition et rôle de l'audit interne	8
1.2 Le code de déontologie	9
1.3 Les normes	10
1.4 L'indépendance et l'objectivité de l'auditeur interne	11
1.5 La valeur ajoutée de l'audit interne	12
1.6 Le gouvernement d'entreprise	12
1.7 Le risque et le management des risques	14
CHAPITRE II:LA QUALITE DANS UN SERVICE D'AUDIT INTERNE	17
2.1 Rappel des fondamentaux de La gestion de la qualité	17
2.1.1 Définitions et concepts	17
2.1.2 Les principes de la qualité	18
2.1.3 Les objectifs de la qualité totale	20
1.2.4.1 La satisfaction du client	20
1.2.4.2 L'amélioration continue	22
1.2.4.3 La conquête du marché	23
1.2.4.4 La motivation du personnel	24
1.2.4.5 La satisfaction des actionnaires	24
2.2 Importance de la qualité dans un service d'audit interne	24
2.3 Définitions et dimensions de la qualité de l'audit interne	25
2.3.1 La qualité de l'audit interne	25
2.3.2 l'efficacité	25
2.3.3 l'efficience	26
2.3 Application des principes de la qualité à l'audit interne	26
2.3.1 La vision et la mission de l'audit interne	27
2.3.2 Le leadership du responsable de l'audit interne	27
2.3.3 Les clients de l'audit internes et leurs attentes	28
2.3.3.1 Les clients de l'audit	28
2.3.3.2 Les attentes	28
2.3.3.3 La satisfaction des clients	29
2.3.3.4 Les relations audit interne – clients	30
2.3.4 Les processus de l'audit interne	31
2.3.4.1 La cartographie des processus de l'audit interne	31
2.3.4.2 Le processus d'audit	32
2.3.4.2.1 Les étapes du processus d'audit	33
2.3.4.2.2 Les caractéristiques du processus d'audit	33

2.3.4.2.3 Les facteurs de qualité du processus d'audit interne.....	35
2.3.5 Les ressources humaines.....	35
2.3.5.1 La compétence en audit interne	36
2.3.5.1.1 Les domaines de compétence des auditeurs.....	37
2.3.5.2 Le professionnalisme de l'auditeur interne	38
2.3.5.3 L'implication du personnel pour un environnement favorable à la qualité	38
2.3.6 La mesure de performance en audit interne.....	39
2.3.6.1 Définition d'une mesure de performance.....	39
2.3.6.2 La performance en audit interne	40
2.3.6.3 Une synthèse des mesures de performance du département d'audit interne.....	41
2.3.6.4 impacts des mesures de performance	42
2.4 <i>Éléments influençant la qualité de l'audit interne</i>	42
2.4.1 La capacité financière de l'audit interne.....	43
2.4.2 L'environnement de contrôle	43
2.4.3 Le positionnement de l'audit interne.....	44
2.4.4 L'image d'excellence de l'organisation	44
2.4.5 L'organisation du service d'audit interne.....	44
2.5 <i>Les normes de l'IIA et la qualité de l'audit interne</i>	45
CHAPITRE III: LE DIAGNOSTIC QUALITE	47
3.1 <i>Définition du diagnostic qualité</i>	47
3.2 <i>Originalité du diagnostic</i>	47
3.3 <i>Finalité du diagnostic</i>	48
3.4 <i>Chronologie d'un diagnostic qualité</i>	49
3.4.1 Les référentiels.....	49
3.4.2 Les sources d'information	49
3.4.3 Les dysfonctionnements	49
3.4.4 les risques	50
3.4.5 les causes.....	50
3.5 <i>Cas particulier du diagnostic de l'audit interne</i>	50
3.5.1 <i>Enoncé de la norme 1300</i>	50
3.5.2 <i>Interprétation de la norme</i>	50
3.5.3 <i>L'évaluation interne</i>	51
3.5.4 <i>L'évaluation externe</i>	51
CHAPITRE- IV: METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE	53
3.2 <i>Les modèles de synthèse et d'analyse et leurs indicateurs</i>	53
3.2.1 <i>Définition d'un modèle</i>	53
3.2.2 <i>Le modèle de synthèse</i>	54
3.2.3 <i>Le modèle d'analyse et ses variables</i>	55
3.3 <i>la démarche d'analyse</i>	56
3.4 <i>La population de l'étude, les techniques de collectes de données</i>	57
3.4.1 <i>La population de l'étude</i>	57
3.4.2 <i>Les techniques de collectes de données</i>	57
3.4.2.1 <i>le questionnaire aux audités</i>	58
3.4.2.2 <i>l'analyse documentaire</i>	58
3.4.2.3 <i>l'observation</i>	58
3.4.2.4 <i>les entretiens</i>	59
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	60

DEUXIEME PARTIE:LE CADRE PRATIQUE.....	61
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	62
CHAPITRE-I:LA PRESENTATION DE LA SIFCA-SA	63
1.1 Présentation générale de groupe	63
1.1.1 Historique.....	63
1.1.2 Les secteurs d'activités.....	63
1.1.3 Les objectifs de développement de SIFCA.....	65
1.1.4 Les atouts significatifs	66
1.1.5 Les indicateurs d'activités de SIFCA	67
1.1.5.1 analyse du Compte de résultat consolidé	67
1.1.5.2 Analyse de la Contribution au chiffre d'affaire	68
1.2 Présentation de la direction de l'audit interne de SIFCA-SA	69
1.2.1 Mission de l'audit interne groupe (AIG).....	69
1.2.2 Les objectifs de l'audit interne	69
1.2.3 Organigramme	70
1.2.4 Les critères d'appréciation des auditeurs internes	70
1.2.5 Les mesures de performances de l'audit interne groupe.....	71
1.2.6 Le périmètre d'intervention de l'audit interne.....	71
1.2.6 Les risques couverts par l'audit interne.....	72
1.2.6.1 Cartographie simplifiée des risques.....	73
CHAPITRE-II:LE DIAGNOSTIC QUALITE DE L'AUDIT INTERNE GROUPE.....	75
2.1 Le diagnostic qualité à la direction de l'audit interne de SIFCA.....	75
2.2 Présentation des résultats de l'étude.....	76
2.2.1 La conformité aux normes professionnelles de l'audit interne.....	76
2.2.1.1 synthèses de l'analyse de conformité	76
2.2.1.2 Discussions et Commentaires	79
2.2.2 Résultats sur la satisfaction des clients de l'audit interne.	85
2.2.3 Résultats sur l'évaluation de l'efficacité.....	88
2.2.4 Résultats sur l'évaluation des capacités des auditeurs	89
2.2.5 Résultats sur l'évaluation du leadership	90
2.2.6 Evaluation de l'environnement.....	91
2.2.7 Analyse des principaux résultats	92
CHAPITRE-III:DISCUSSIONS ET PROPOSITIONS D'AMELIORATION.....	97
3.1 Propositions sur le plan organisationnel et pour la conformité aux normes.	97
3.1.1 Pour l'amélioration de son organisation	97
3.1.2 Pour l'amélioration de la charte d'audit interne.....	98
3.1.3 Sur la responsabilité de l'intérim.....	98
3.1.4 Sur le programme d'assurance de la qualité	98
3.1.5 Sur le management des risques	99
3.1.6 Sur le gouvernement d'entreprise	99
3.1.7 Sur la surveillance des actions de progrès	100
3.2 L'approche marketing pour l'audit interne	100
3.2.1 Perspective	100
3.2.2 Le prix	101
3.2.3 Place.....	101
3.2.4 La promotion	102
3.3 Proposition d'un système d'évaluation de la qualité.....	103
3.4 Proposition d'un questionnaire de satisfaction post audit.....	105
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	108
CONCLUSION GENERALE	109

INTRODUCTION GENERALE

L'audit interne a vu son rôle changer en raison des mutations permanentes de l'environnement dans lequel évoluent nos entreprises. Les différents scandales financiers, fraudes et détournements qui ont émaillé la vie des Etats et des entreprises ont conduit ces derniers à développer un souci fort de transparence dans la gestion. A un point tel qu'à titre préventif, les autorités de régulations et les bourses de valeur ont pris des directives (l'exemple de notre marché régional), et les Etats ont fait voter des lois (par exemple la loi sur la sécurité financière en France du 1^{er} août 2003) faisant de l'audit interne une exigence au fonctionnement des entreprises.

Cette situation a favorisé l'émergence de nouveaux concepts comme le gouvernement d'entreprise et la maîtrise des risques qui élargissent le champ d'intervention de l'audit interne jusque là confiné à un rôle d'évaluation et de contrôle a posteriori. A cet effet, le nouvel audit interne doit contribuer de façon plus grande à la sécurisation des organisations, tout en les aidant à améliorer leurs performances, faisant de lui une profession dynamique et à forte valeur ajoutée.

La position du service d'audit interne est dorénavant centrale : d'une part entre le conseil d'administration et la direction générale, et d'autre part entre cette dernière et les services de l'entreprise. Les auditeurs internes sont donc tenus de fournir des prestations de qualité en favorisant le professionnalisme. C'est un processus qui exige une gestion exemplaire, un respect des normes internationales et un engagement à l'excellence.

Par ailleurs, l'élargissement croissant des missions d'un service d'audit interne témoigne indirectement des niveaux de confiance et de satisfaction dont ses clients le créditent.

Le devenir de l'audit interne repose donc sur le maintien d'une haute qualité de services.

Pour faire face à de nouveaux enjeux et défis, Le groupe SIFCA-S a créé une Direction de l'Audit Interne. Parmi ses enjeux on pourrait citer entre autres :

- ✓ la mise en œuvre du gouvernement d'entreprise et l'intérêt manifeste de la direction de l'entreprise pour ce concept par la création du comité d'audit de l'entreprise, dont le secrétariat est assuré par le directeur de l'audit interne.
- ✓ la loi sur la sécurité financière à laquelle SIFCA est soumise en raison de la cotation à la bourse de paris de l'une de ses filiales ;
- ✓ le nombre de sociétés constituant le groupe, 13 au total ;
- ✓ la diversité des secteurs d'activités ;
- ✓ l'importance des actionnaires et des capitaux engagés.

L'Audit Interne du Groupe SIFCA SA (AIG) est la pierre angulaire de tout le processus de gestion du risque et de contrôle en raison de sa position unique au sein de l'organisation. Il centralise et coordonne toutes les activités d'audits financiers et opérationnels du groupe.

Il fait l'objet de toutes les attentions et doit donc être surveillé. C'est pour cette raison et surtout pour tenir compte des exigences des normes professionnelles de l'audit interne que l'AIG a décidé de faire de l'intégration de la qualité dans son mode de fonctionnement l'une de ses priorités. Mais force est de reconnaître que cette volonté n'est pas totalement effective dans la pratique.

Les conséquences de cette situation sont nombreuses on pourrait citer entre autres :

- Des insuffisances du point de vue conformité avec les normes de l'IIA ;
- Des défaillances du processus d'audit interne manifesté par une mauvaise gestion du temps dans le déroulement des missions ;
- L'insatisfaction des clients de l'audit au niveau de leurs attentes ;
- Des problèmes d'image au sein de l'organisation
- etc....

Les raisons qui l'expliquent sont les suivantes :

- une mauvaise application des normes internationales en matière d'audit interne notamment la norme 1300 relatives au programme d'assurance et d'amélioration qualité. Il n'y a pas de suivi permanent sur l'aspect normatif ;
- l'absence de programme qualité. Au delà des audits qualité ou des mesures de performance, le programme qualité n'est pas formellement établi ;

- l'absence de promotion des services de l'audit interne. C'est une des raisons principales du problème d'image de l'AIG ;

En d'autres termes pour une meilleure approche qualité, il conviendrait :

- de diagnostiquer la qualité en matière d'audit interne dans l'entreprise ;
- s'engager dans une démarche qualité afin d'optimiser leur processus d'audit interne.

Le diagnostic qualité, qui nous intéresse ici permettra de cibler les axes prioritaires d'amélioration en déterminant le gap par rapport aux normes, aux besoins et aux attentes des clients internes et externes de l'audit interne.

Ainsi l'objet de notre étude, est de savoir quel est le **niveau actuel de qualité des prestations du service d'audit interne de la SIFCA ?** »

Les réponses aux interrogations suivantes nous permettront d'apprécier ce niveau de qualité :

- dans quelle mesure le processus est-il en conformité avec les normes ?
- ce processus est-il efficace ?
- quel est le niveau de satisfaction des clients ?
- quelles sont, le cas échéant, les sources d'insatisfaction ?
- quelles améliorations apporter aux processus et aux prestations d'audit interne en vue d'améliorer le niveau de satisfaction de ses clients ?

Il s'agira dès lors pour nous d'élaborer un modèle permettant de **diagnostiquer la qualité du service d'audit interne groupe de SIFCA-SA.**

Objectifs de l'étude :

L'objectif principal de l'étude est d'apprécier le niveau de qualité des processus et prestations d'audit interne.

Les objectifs spécifiques qui en découlent, sont :

- s'assurer de la conformité aux normes professionnelles d'audit interne ;
- déterminer l'efficacité de l'audit interne ;
- analyser la satisfaction des clients de l'audit ;
- faire des propositions d'amélioration du processus d'audit interne.

Intérêt de l'étude :

L'intérêt de l'étude a deux dimensions.

1) Pour la direction d'audit interne groupe SIFCA-SA :

La qualité est une exigence à laquelle aucun secteur ne peut se soustraire. Le service d'audit interne le premier. Puisqu'il est celui là même qui a pour vocation d'assister les autres services dans leurs missions et en tant que tel doit être exempté de tout reproche notamment dans la fiabilité des diagnostics, dans la pertinence des recommandations et surtout sur le plan de la qualité de service.

Ce diagnostic va permettre de dégager des axes de progrès sur lesquels la direction de l'audit interne va s'appuyer pour accroître sa valeur ajoutée.

Il trouvera dans cette étude des pistes de mise en œuvre d'une démarche qualité et d'amélioration continue afin de se mettre en règle vis-à-vis des normes internationales de l'audit interne, notamment dans la mise en œuvre du gouvernement de la SIFCA-SA.

L'autre intérêt et non des moindres, elle contribuera à « vendre » l'audit interne, auprès des personnes concerné par l'audit interne particulièrement les membres du conseil d'administration et les responsables des service opérationnels.

2) Pour nous même :

Cette étude nous permettra de cerner le métier d'auditeur interne dans toute sa plénitude et de l'exercer efficacement. Nous pouvons affirmer que ces moments passés à la SIFCA ont été pour nous l'occasion d'avoir une expérience réelle du métier et cela grâce à la disponibilité, l'esprit d'ouverture et à la compétence des membres de l'équipe.

Il nous permettra en outre de contribuer à l'enrichissement des ressources documentaires du CESAG car jusqu'ici aucun mémoire n'a encore traité de ce sujet.

Notre travail s'articulera autour de deux parties agencées de la façon suivante.

- La première partie concerne la revue bibliographique ainsi que la méthodologie de recherche. Elle est subdivisée en 3 chapitres :

Chapitre I : le nouveau rôle de l'audit interne

Chapitre II : la qualité dans un service d'audit interne

Chapitre III : le diagnostic qualité

Chapitre IV : la méthodologie de recherche

- La seconde partie se rapporte sur le cas pratique de SIFCA-SA. Egalement 3 chapitres la composent :

Chapitre I : présentation du groupe SIFCA

Chapitre II : le diagnostic qualité de la direction de l'audit interne du groupe SIFCA

Chapitre III : discussions et propositions d'améliorations

PREMIERE PARTIE :
REVUE BIBLIOGRAPHIQUE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Le diagnostic qualité de l'audit interne : tel est le sujet de mémoire que nous avons décidé de traiter pour l'obtention de notre diplôme d'études supérieures en audit et contrôle de gestion.

Pour réaliser une telle mission, il paraît plus judicieux pour nous de savoir ce que les auteurs ont écrits sur les sujets se rapportant au thème d'où l'importance de la revue de littérature.

L'étape de la revue de littérature que nous allons effectuer nous permettra de cerner les notions d'audit interne et de gestion de la qualité.

Situer l'audit interne dans son environnement actuel et comprendre les fondamentaux de la qualité nous permettra d'avoir une idée de l'application du concept de la qualité en tant que style de management à l'audit interne.

Les développements des différents auteurs aboutiront à la conception d'un modèle nous permettant de diagnostiquer la qualité de la direction de l'audit interne du groupe SIFCA.

CHAPITRE- I :

LE NOUVEAU ROLE L'AUDIT INTERNE

Le nouveau rôle de l'audit interne peut se comprendre à travers l'analyse de son cadre de référence. Le nouveau cadre de référence de l'audit interne comprenant la nouvelle définition de l'audit interne, le code de déontologie, les normes ainsi que d'autres orientations est entré en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2002. Ce cadre qui s'impose à tous les professionnels même si certaines divergences et spécificités existent pour certains corps de métier comme celui de la banque, prend en compte les attentes nouvelles des entreprises. Tout en proposant les meilleures pratiques aux auditeurs internes, de nouveaux concepts tels que l'évaluation et l'amélioration des processus, le management des risques, le contrôle, le gouvernement d'entreprise sont mis en exergues. Le cadre de référence insiste aussi sur l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur interne.

La notion de valeur ajoutée qui n'était pas présente dans la précédente définition occupe désormais une place prépondérante pour donner à l'audit interne la place qui lui revient.

1.1 Définition et rôle de l'audit interne

L'IIA (Institute of Internal Auditors) définit l'audit interne comme une « activité indépendante et objective qui donne à l'organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »IFACI (2004)

Cette définition est universellement reconnue, mais BARBIER (1999 :35) la complète en disant que « le rôle de l'audit interne se décline par rapport au contrôle interne ; il est donc de détecter les points faibles de la chaîne d'excellence déjà définie, excellence garantie par la cohérence interne de chacun des maillon qui la constitue ainsi que la cohérence entre ses

maillons que sont la stratégie, les politiques, l'organisation, les systèmes, les procédures et leur application effective ».

Toutefois en reconnaissant la définition officiellement donnée par l'IIA, RENARD (2003 :24) conteste l'utilisation du mot « activité » à la place de « fonction ».

Pour lui, utiliser le mot « activité » serait reléguer l'audit interne à une simple occupation comme la reprographie ou le balayage. Alors que le mot fonction est un ensemble d'activités de même nature et de même finalité. Dire que l'audit interne est une fonction, c'est exprimer clairement qu'il fait partie intégrante de l'organisation de l'entreprise et en tant que tel, est indispensable à sa bonne marche.

Le cadre de référence fait également cas du code de déontologie et des normes.

1.2 Le code de déontologie

Le constat est que « les entreprises évoluent dans un environnement de plus en plus complexe et perturbé, elles sont en quête de repères. L'élaboration et le respect des règles et notamment l'éthique ne sont plus une option mais bien une nécessité impérieuse pour leur performance». BADO (2004 :12)

C'est sans doute pour cette raison que l'IIA a, dans son cadre de référence, fait mention du code de déontologie qui a pour but, de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

Ce code de déontologie comprend les principes d'intégrité, d'objectivité, de confidentialité et de compétence ainsi que des règles de conduite relatives aux principes précédemment cités.

« L'éthique recouvre l'ensemble des principes moraux qui sont à la base du comportement de l'individu ; c'est la recherche personnelle d'une sagesse de l'action : c'est donc une prise de position personnelle, un acte autonome de volonté.

La déontologie quant à elle est l'ensemble des règles qui régissent une profession et la conduite de ceux qui l'exerce.

La conduite pour un individu, c'est sa propre manière d'agir, son comportement, son attitude dans une circonstance déterminée, mais c'est aussi l'art de diriger les autres, de commander,

pour assurer la bonne marche d'une entreprise ou d'une administration. Elle se définit par rapport à la morale et donc par rapport à l'éthique. » MATHON (2004 :10).

« Le code de déontologie ou d'éthique favorise la motivation s'il est clairement affiché et s'il correspond à des valeurs auxquels ont croit ». BADO (2004 :13)

1.3 Les normes

Pour VU HUY DAT (2002 :24), les normes sont un support plus qu'une ligne de conduite. C'est un guide, une garantie, un cadre contractuel d'après GAUTIER (2002 :24), qui doit être adapté au contexte, à l'environnement. Pour poursuivre cette idée, il faut noter que certains secteurs professionnels ont élaboré certaines normes d'audit interne selon leurs spécificités.

Le secteur des banques par exemple où le comité de Bâle a établi un document consultatif sur l'audit interne dans lequel il est question d'un devoir d'alerte de l'auditeur interne auprès des tiers comme la commission bancaire, les commissaires aux comptes nous dit LEVY (2004 :15). L'IFACI (Institut Français de l'Audit et du contrôle interne) estime que ce devoir pourrait être de nature à affaiblir la position et la crédibilité de l'auditeur interne au sein des entreprises, ce qui nuirait à l'efficacité de leur contrôle.

RENARD (2003 :143) insiste sur l'importance des normes qui ont un caractère universel, constituent un cadre de référence permettant d'apprécier l'activité d'audit interne, et confèrent une autorité aux auditeurs internes.

Les objectifs des normes d'audit interne déterminés par l'IIA sont :

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

Les normes de l'audit interne sont composées :

- de normes de qualification qui énoncent les caractéristiques que doivent présenter les services d'audit interne et les personnes qui en font partie ;
- de normes de fonctionnement qui décrivent les activités d'audit interne et définissent les critères de qualité ;
- de normes de mise en œuvre.

Il existe en plus les modalités pratiques d'application qui sont facultatives mais font tout même autorité. Une analyse de ces normes et modalités pratiques est effectuée en annexe. Nous évoquerons maintenant le problème d'indépendance et d'objectivité et comment apprécier ces deux notions.

1.4 L'indépendance et l'objectivité de l'auditeur interne

La norme générale 1100 sur l'indépendance de l'audit interne décrit les conditions dans lesquelles l'auditeur interne doit pouvoir exercer ses activités de façon indépendante. Elle mentionne que « l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leur travail avec objectivité ». IFACI (2004)

La norme spécifique relative à l'indépendance qui en découle dit que « le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités ». IFACI (2004)

En ce qui concerne l'objectivité « les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés et éviter les conflits d'intérêts ». IFACI (2004)

L'analyse de ces normes nous permet de mettre la notion d'indépendance en relation avec le positionnement de l'audit interne dans l'entreprise et avec l'objectivité des auditeurs.

Pour GAUTIER (2002 :24), l'indépendance dépend du positionnement de l'audit qui doit être suffisamment élevé dans la hiérarchie pour avoir l'autorité sur les audités.

Ainsi l'indépendance de l'auditeur doit s'apprécier par rapport aux audités et par rapport à l'organe de rattachement qui, s'il est effectivement élevé devrait être la direction générale (pouvant faire partie des audités), le conseil d'administration ou le comité d'audit.

FUZILLER (2004 :18) soutient que l'indépendance et l'objectivité sont des vertus qui puisent leurs fondements au fin fond de l'individu. Ces critères concourent au renforcement de la valeur ajoutée de l'audit interne. Ce concept de valeur ajoutée infuse désormais une notion de vigueur dans la définition de l'audit interne mais que revêt t il ?

1.5 La valeur ajoutée de l'audit interne

Apporter de la valeur à tous les niveaux de l'organisation d'une entreprise, communiquer aux directions générales, aux directions opérationnelles et autres parties prenantes son savoir faire, voilà le challenge de l'audit interne.

Ce concept de valeur ajoutée situe désormais l'audit interne au cœur des entreprises. La valeur ajoutée s'apprécie à travers les activités d'assurance et de conseil, en ce qui concerne les processus de maîtrise des risques et de gouvernement, en augmentant les chances de réaliser les objectifs de l'organisation, en identifiant les améliorations possibles sur le plan opérationnelle et/ou en réduisant l'exposition aux risques.

Si PARKINSON (2004) définit l'assurance comme étant « une information qui confirme l'opération correcte ou inexacte d'une fonction », Pour KROGSTAD et al (2000), cette assurance implique que l'audit puisse ajouter de la valeur en fournissant une évaluation de la fiabilité ou de la pertinence des informations dans les organisations et en informant le management sur l'efficacité de sa structure de contrôle.

La valeur ajoutée peut être estimée en terme d'économie ou d'accroissement d'efficacité résultant des recommandations des rapports de l'audit interne.

Nous abordons maintenant les deux principaux concepts vers lesquels l'audit interne à évoluer à savoir le gouvernement d'entreprise et le management des risques.

1.6 Le gouvernement d'entreprise

La définition nouvelle de l'audit interne indique que l'étendue de la profession inclut maintenant l'évaluation et l'amélioration de l'efficacité du processus de gouvernement d'entreprise.

Selon VAURS¹ « la gouvernance est une répartition appropriée des pouvoirs et des responsabilités au sein d'une entreprise entre essentiellement la direction générale et le conseil d'administration avec pour objectif d'accroître la solidité, la viabilité et la compétence de cette entreprise. »

Pour YAZI « le gouvernement d'entreprise est le processus adopté et la structure mise en place pour orienter et gérer les activités de l'entreprise, en vue d'assurer sa viabilité et de satisfaire les parties prenantes. Ce qui implique des mécanismes de suivi, d'encadrement et de contrôle qui orientent la conduite des dirigeants et délimitent leur pouvoir discrétionnaire. »
YAZI (2003)

Ce concept de gouvernement d'entreprise a vu son importance se développer suite aux faillites d'entreprises, les difficultés financières, les fraudes et malversations diverses, les performances décevantes, les conflits de rôle et de compétence entre la direction générale et le conseil d'administration.

Avec le gouvernement d'entreprise, les auditeurs internes ont l'opportunité d'être reconnue comme apportant de la valeur ajoutée au plus haut niveau de leur organisation.

L'un des apports de ce concept est la création de comités au sein du conseil d'administration dont notamment le comité d'audit.

Les missions du comité d'audit selon YAZI (2003) sont essentiellement de :

- superviser les communications externes; en particulier les états financiers annuels et trimestriels;
- superviser l'audit externe ;
- surveiller le système de contrôle interne ;
- veiller à l'éthique et surveiller le respect des directives, des lois et règlements

Il convient toutefois de faire la distinction entre le comité d'audit en tant que émanation du conseil d'administration et le « comité d'audit entreprise » ou « comité de suivi du contrôle interne », c'est selon, crée pour gérer les problèmes d'audits dans une entreprise. Le premier intervient dans un cadre réglementaire qui légitime son existence tandis que le second n'a pas d'existence juridique et n'est soumis à aucune obligation.

¹ Conférence sur le gouvernement d'entreprise, DAKAR, décembre 2002

Dans un cas comme dans l'autre, l'audit interne apparaît désormais comme la ressource sur laquelle s'appuie le comité d'audit auquel, il lui rend compte lorsqu'il lui est rattaché fonctionnellement.

C'est pourquoi LACOUR (2002) insiste sur le fait que ce sont les auditeurs eux même qui doivent se faire entendre au quotidien, et pour s'assurer que leurs analyses trouvent audience qualifiée et attentive, ils doivent renforcer leurs liens avec le comité d'audit si celui-ci existe en apportant aux administrateurs, un regard impartial et professionnel sur les risques de l'entreprise.

Si l'audit interne a pour premier interlocuteur le comité d'audit, il n'en demeure pas moins que les auditeurs sont au service du conseil d'administration dans son ensemble qu'ils doivent conseiller. A ce propos STEINBERG et al (2000) identifient cinq responsabilités qui incombent au conseil et pour lesquelles l'audit interne doit pouvoir l'aider efficacement. Ces responsabilités sont :

- la stratégie et la planification, les auditeurs doivent obtenir la bonne information sur les risques, les ressources et les concurrents ;
- le « *tone at the top* » autrement dit donner l'exemple;
- le *risk management* ;
- la gestion de la performance ;
- les « *transformational transactions* » c'est à dire les fusions et acquisitions.

1.7 Le risque et le management des risques

« Le risque est un concept que les vérificateurs et gestionnaires emploient pour exprimer leurs craintes à l'égard des effets probables d'un environnement incertain. Comme on ne peut prédire l'avenir avec certitude, les vérificateurs et les gestionnaires doivent tenir compte d'une gamme d'événements possibles. Chacun de ces événements est susceptible d'avoir un impact concret, voire des conséquences majeures, sur les activités ou les buts de l'entité » [traduction] Mc NAMEE (1998 :3).

Le management des risques est le processus qui permet à l'entreprise d' « identifier, estimer, gérer ses risques ; déterminer le niveau auquel ses risques seront atténués conformément aux tolérances établies et de répondre convenablement aux multiples risques de l'entreprises. SHANFIELD et al (2005).

Le management des risques de l'entreprise (ERM) « est une fonction récente et déjà les entreprises la considère comme « la stratégie la plus efficace qu'une organisation peut employer pour contrôler une pléthore de risques. » BANHAM (2003).

Ces risques peuvent être stratégiques, financiers, opérationnels.

Le management des risques, en plus d'être une fonction, tend à devenir une pratique managériale courante. Dès lors, toutes les prises des décisions sont *risk based*.

S'il y a bien un domaine dans lequel l'audit interne doit donner la preuve de sa valeur ajoutée c'est bien celui du management des risques. La norme 2110 nous donne le rôle de l'audit interne dans le management des risque en déclarant que « l'audit interne doit aider l'organisation en identifiant et en évaluant les risques significatifs et contribuer à l'amélioration des systèmes de management des risques et de contrôle. » IFACI (2004)

C'est donc en toute logique que l'IIA a mis l'accent sur le rôle clé que doivent jouer les auditeurs internes dans le processus de management des risques (PMR). En effet, la gestion des risques étant une responsabilité majeure du management, le rôle des auditeurs internes consiste à assister et le management et le comité d'audit, en examinant et en évaluant les PMR mis en œuvre par le management, en vérifiant qu'il sont suffisants et efficaces, puis en émettant des rapports et des recommandations en vue de leur amélioration. Ce rôle est détaillé par la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne² qui suggère que les auditeurs internes puissent aider les organisations à faire face aux risques en entreprenant des activités telles que :

- fournir l'assurance au conseil d'administration, que les risques de l'entreprise ont été identifiés correctement ;
- examiner les activités entreprises par la direction pour rendre effectif la politique de l'éthique dans l'organisation ;

² J.WHITLEY, internal auditor, 2005

- fournir l'assurance de la continuité de l'affaire et que les efforts de planification de la couverture des désastres sont adéquats, à la lumière des risques dont l'entreprise a à faire face ;
- exécuter un audit interne pour vérifier la conformité de l'organisation aux lois et règlements auxquels elle est soumise ;
- donner une opinion sur l'efficacité et l'efficience du processus des plaintes des clients ;
- donner des conseils à la direction sur le projet et l'implantation d'un PMR.

En outre, les risques constituent la base du travail des auditeurs internes qui doivent mener une évaluation des risques afin d'élaborer leurs plans d'audit ainsi que leurs programmes de travail qui seront plus axée sur les zones à risques dans l'entreprise(cartographie des risques).

L'audit interne devient une activité proactive et pleinement au cœur de la vie des entreprises. L'audit interne saura aider plus efficacement à la protection de l'entreprise contre les risques traditionnels c'est à dire les risques inhérents au métier de l'entreprise, ainsi que les risques émergents. Les auditeurs donneront des conseils productifs et des idées sur les opportunités de l'entreprise et sur les stratégies de sorties de crises ; et feront des recommandations pour l'évaluation et le renforcement du gouvernement d'entreprise. En outre la bonne connaissance que les auditeurs ont de l'organisation ainsi que de sa culture les prédisposent à mieux contrôler les risques associés aux nouvelles orientations (fusions, acquisitions, joint-ventures et autres partenariats que l'entreprise pourrait signer)

Ils donneront aussi leur avis sur les restructurations, les budgets, les prévisions, les stratégies et aussi les impacts environnementaux de l'activité.

S'il est vrai que l'audit interne a beaucoup évolué, la réussite de ses missions repose sur la prise en compte des évolutions managériales plaçant le client au centre de toute action : la qualité. C'est ce que nous essayerons d'explicitier dans le chapitre suivant relatif à la qualité dans un service d'audit interne.

CHAPITRE II :

LA QUALITE DANS UN SERVICE D'AUDIT INTERNE

Comme le disait Georges BUSH³ « *La gestion de la qualité n'est pas seulement une stratégie. Ce doit être un nouveau style de travailler, même un nouveau style de penser. Un attachement à la qualité et à l'excellence est plus qu'une bonne affaire. C'est une façon de vivre, en redonnant quelque choses à la société, offrir le meilleur aux autres* »

La qualité en tant que comportement et approche de travail est appelée à devenir une pratique managériale courante, surtout par la volonté des dirigeants des entreprises. Cette pratique managériale intéresse au plus haut niveau les auditeurs internes qui ne doivent pas être des spectateurs passifs. Ils y trouveront un moyen d'améliorer leur travail et pouvoir ajouter de la valeur car « la qualité constitue un levier stratégique important dans la recherche de l'excellence et apporte de la valeur ajoutée à l'organisation » HEBBAZI (2001).

L'IIA en fait un élément important pour le fonctionnement de l'audit interne comme le précise la norme 1300 relative au programme d'assurance et d'amélioration de la qualité, le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle de son efficacité.

La qualité de l'audit interne doit être vu selon les aspects de TQM et de conformité aux normes.

Nous essayerons de comprendre dans ce chapitre comment les auditeurs peuvent être capables d'appliquer les concepts de la qualité à leur propre travail.

2.1 Rappel des fondamentaux de La gestion de la qualité

2.1.1 Définitions et concepts

Le TQM se définit simplement selon le professeur R.HODGETTS⁴ comme « un système de management basé sur les ressources humaines, qui vise un progrès continu dans le service au client à un moindre coût. »

³ Citation de l'ancien président des USA tiré de : anonymous, *what drives quality*, internal auditor, avril 92

⁴ Cité par Jean BRIMAN, les meilleures pratiques de management, P217

Pour SHIBA (1997 :44) le management par la qualité totale est « un système évolutif, développé avec succès dans les industries, destiné à l'amélioration continue des produits et des services, dans le but d'accroître la satisfaction du client dans un monde en rapide évolution ».

C'est aussi selon GIOVANNI (1992) la capacité qu'à une organisation de prédire, d'anticiper, satisfaire et peut être dépasser les attentes du client.

KALEDA (1994) assimile la qualité totale à une philosophie, puisqu'elle comporte un aspect humain et est basée sur une logique. Elle s'appuie sur un aspect technique faisant appel à un certain nombre d'outils. De plus pour lui, « l'aspect humain émotif, psychologique et philosophique est le premier préalable à la réussite de la qualité totale.» KALEDA (1994 :11)

2.1.2 Les principes de la qualité

Les principes de la qualité constituent le fondement de la qualité. KALEDA et BRILMAN nous les énumèrent en différents termes mais qui illustrent une même réalité.

Nous synthétisons leurs propos en les comparant avec les principes selon ISO 9000 :2000 dans le tableau ci après.

Tableau 1: les principes de la qualité selon KALEDA, BRILMAN et ISO 9000

Principes de la qualité selon ISO 9000 :2000	Principes de la qualité selon Joseph KALEDA	principes de la qualité selon jean BRILMAN
		pas de TQM sans vision intégration du TQM et de la stratégie
	le souci de rentabilité doit être omniprésent et prépondérant ;	
Orientation client	le client est le moteur qui fait bouger et progresser l'entreprise ;	organisation du travail par processus orienté clients (externe et internes) ; attentes réelles des clients et valeur ajouté au client
leadership		engagement et leadership de la hiérarchie
Implication du personnel	l'employé est au centre de tout processus visant la qualité totale	système de gestion des ressources humaines cohérent : travail en équipe, empowerment, reconnaissance, récompenses
Approche processus		
Management par approche système		
Amélioration continue		progrès continue
Approche factuelle pour la prise de décision		
des relations mutuellement bénéfiques pour les fournisseurs	la notion de partenariat est importante et un effort n'est complet ou suffisant que s'il inclut la participation active des partenaires externes de l'entreprise, en amont et en aval ;	
	la protection de l'environnement est aujourd'hui capitale pour toute organisation	
		élaboration des standards de performance de l'entreprise et système de mesures des progrès ;

Source : nous même a partir de BRILMAN (2001), KALEDA (1994) et ISO

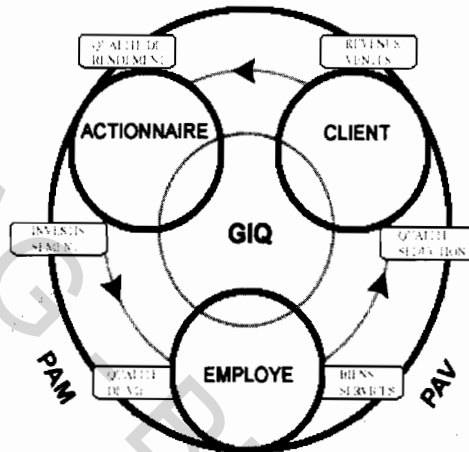
Les principes les plus importants sont à notre avis l'orientation client et le souci de rentabilité ou de résultat, car dans une entreprise à but lucratif, il faut nécessairement satisfaire l'actionnaire, le propriétaire ou l'investisseur qui n'attend que le retour de son investissement. Les autres principes sus cités apparaissent plus comme des moyens pour pouvoir atteindre les objectifs de satisfaction des clients et des actionnaires.

Le TQM étant adopté dans une approche volontariste (pour influencer son environnement) ou déterministe (pour s'adapter à l'environnement), doit être intégré à la stratégie de l'entreprise. Le TQM devient dans ce cas, l'un des moyens d'actions de cette stratégie afin d'assurer un avantage concurrentiel à l'entreprise. De plus le TQM en tant que méthode de management doit aussi faire l'objet de planification.

2.1.3 Les objectifs de la qualité totale

Pour KALEDA (1994) la qualité a 3 objectifs principaux que sont : la satisfaction des clients, la satisfaction des employés et la satisfaction des actionnaires. C'est ce qu'il appelle la triade de la qualité.

Figure 1: La triade de la qualité selon KALEDA



Source : KALEDA (1994)

Selon YAZI (2005), la qualité a 4 objectifs : la satisfaction du client, la satisfaction des employés, l'amélioration continue et la conquête du marché.

De façon globale on pourrait dire que la qualité totale vise en générale cinq objectifs à savoir : *la satisfaction du client, l'amélioration continue, la conquête du marché, la motivation du personnel, la satisfaction des actionnaires.*

1.2.4.1 La satisfaction du client

Un client est celui qui reçoit un produit résultant d'un processus.

Du point de vue de la qualité totale il existe 2 sortes de clients ; les clients internes et les clients externes.

Le client interne est à l'intérieur de l'entreprise. Il s'agit du personnel des différentes directions présentes dans l'organigramme.

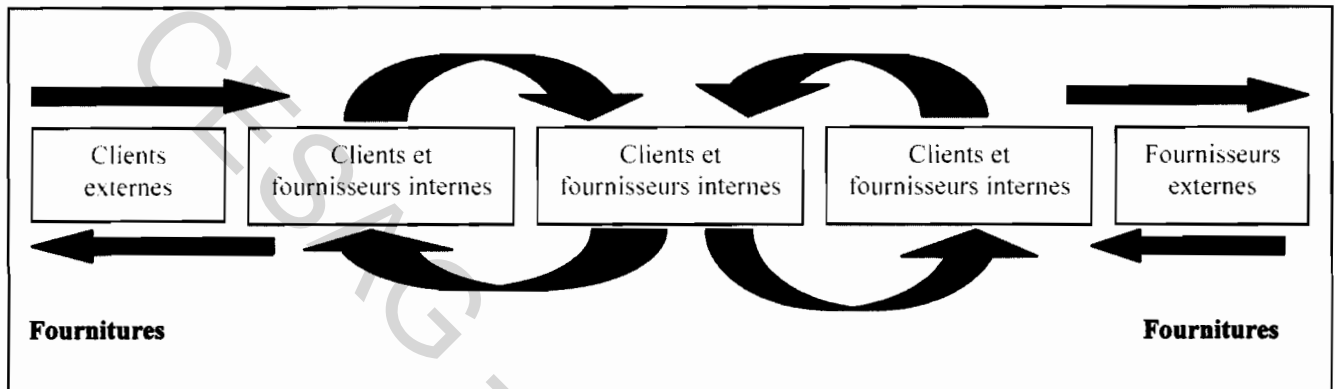
Le client externe est le destinataire de ce que l'entreprise propose comme produit ou comme service. Il représente une finalité pour l'entreprise.

Les deux catégories de clients doivent recevoir des services de qualité.

Les Clients internes et externes interagissent dans le cadre du fonctionnement normal de l'entreprise, ou les uns sont fournisseurs et clients des autres et vis versa.

Cette vision est représentée dans la figure ci après et met en relation clients externes et internes.

Figure 2: la relation clients- fournisseurs



Source: Moussa YAZI (2005)

Le client selon YAZI (2004) est le point de départ dans l'amélioration de la qualité et l'on doit de ce point de vue pouvoir identifier ses attentes, ses besoins, ses perceptions et les moments de vérités c'est à dire les moments où le client est en relation avec des agents de l'entreprise. Ce sont les déterminants de la satisfaction du client.

Les conséquences de l'insatisfaction d'un client sont parfois insoupçonnées. C'est pour cela que selon CHAUVEL (2002 :20), « le client consommateur revendique la légitimité de ses droits, et le fait savoir dans son entourage direct. Ainsi un client satisfait en parle à 8 personnes et un client mécontent en parle à 22 personnes. »

De même le mécontentement d'un client interne va se ressentir dans les relations entre clients et fournisseurs internes. Ces relations se caractérisent par une crise de confiance qui tend à affecter le climat de travail. C'est pourquoi CONNER précise que si « la responsabilité de l'organisation de façon générale est orientée vers le client externe, il n'en demeure pas moins que les rapports internes où chacun est au service de ses clients, joue un rôle critique dans l'efficience et l'efficacité de l'organisation entière. [Traduction] CONNER (1992)

S'il est vrai que le client est le point de départ de la qualité, l'amélioration continue est une nécessité pour obtenir sa satisfaction.

1.2.4.2 L'amélioration continue

L'amélioration continue est définie simplement comme la remise en cause permanente de soi. C'est pouvoir faire toujours mieux que ce qu'on a fait.

DEMING fut le premier à populariser ce concept qu'on appelle *keizen* en japonais. Ce fut l'une des contributions majeures de DEMING à la qualité japonaise.

« le *keizen* signifie que tous dans l'entreprise, du dirigeant à l'opérationnel de base, doivent être impliqués à améliorer constamment leurs opérations, leurs processus, leurs systèmes de management, leurs technologies, leurs méthodes, leurs postes de travail, etc. » BERNARD(2000 :76).

Dans l'entendement de DEMING (1990 :2), « L'amélioration continue de la qualité veut que l'ensemble du personnel de l'entreprise soit obsédé par la recherche de la qualité de manière à ce qu'elle devienne une sorte de religion, une façon de vivre. »

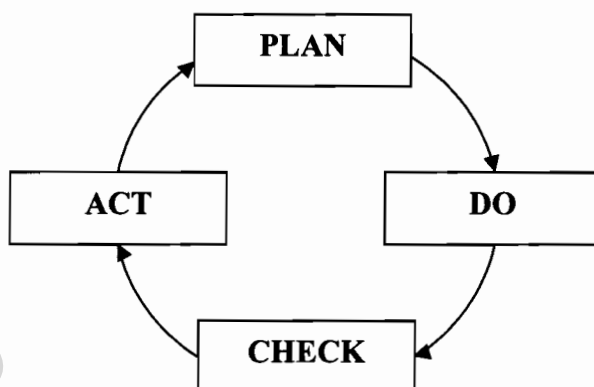
En outre DEMING a mis au point l'un des outils les plus utilisés en gestion de la qualité la roue de DEMING ou le PDCA appelé encore cycle d'amélioration continue qui comprend 4 composants, le *plan*, le *do*, le *check* et le *act* que BRILMAN (2001 :230) définit :

- « *plan* correspond à la détermination des problèmes posés par un processus et la définition du projet d'amélioration
- *do* consiste à appliquer la solution
- *check* consiste à confirmer ou infirmer la bonne marche de la solution
- *act* consiste à modifier le processus en conséquence ou à réétudier une autre solution si celle imaginée se révèle ne pas fonctionner. On recommence alors le cycle »

Au dire de BERNARD (2000 :)L'amélioration continue concerne la réduction et la prévention des non conformités et des variations, la réduction des délais, temps de cycles et de réponse,

la réduction des coûts, l'amélioration de l'adaptabilité et la flexibilité ainsi que la disponibilité.

Figure 3: La roue de DEMING



Source : nous même d'après YAZI (2005)

Le principal juge de la qualité, le client, se rencontre sur le marché.

1.2.4.3 La conquête du marché

Le marché c'est la raison d'être de l'entreprise. BERNARD (2000 :158) constate que « l'univers concurrentiel des entreprises est aujourd'hui caractérisé par l'accélération des échanges de connaissances et de technologies nouvelles alimentées par l'incroyable capacité des consommateurs à renouveler sans cesse ce qui représente de la valeur pour eux.

Pour être capable de suivre et d'anticiper leurs attentes et les servir mieux que ses concurrents, l'entreprise est aujourd'hui confrontée à un enjeu de vitesse d'acquisition de connaissances. Elle doit acquérir de nouvelles capacités pour améliorer sans cesse ses processus, ses produits, et ses services. »

Ainsi la qualité est dès lors adoptée pour conférer une capacité distinctive aux produits et aux services.

Bien que le marché fasse plus référence à cet espace virtuel où réel ou se rencontrent offre et demande, le marché représente en interne et pour un service donné l'ensemble de ses clients internes et l'environnement dans lequel il évolue.

Conquérir le marché, satisfaire le client en s'améliorant en permanence requiert la motivation du personnel.

1.2.4.4 La motivation du personnel

Elle est basée pour l'essentiel sur le concept de l'*empowerment* qui signifie « investir les gens de pouvoir afin qu'il puissent s'épanouir et donner le meilleur d'eux même. »

Elle permet selon SCOTT et *al* (1998 :3) d'améliorer la rentabilité et la compétitivité en mettant l'accent sur la contribution du personnel de l'entreprise.

Toute la problématique de la motivation du personnel se trouve être la détermination d'éléments qui pourront influencer positivement leurs satisfactions. L'employé ne désire qu'une bonne qualité de vie dans l'entreprise pouvant lui permettre son épanouissement total.

1.2.4.5 La satisfaction des actionnaires

Un actionnaire n'est satisfait que s'il se fait des bénéfices. Mais l'environnement actuel des affaires ne contribue pas à rassurer les investisseurs. CROSBY pense qu'« En ces jours où la fiscalité est écrasante, la comptabilité de plus en plus complexe, l'inflation galopante et la situation politique indécise, la qualité pourrait bien être la dernière possibilité que nous ayons pour maintenir les bénéfices. » CROSBY (1986 :29)

2.2 Importance de la qualité dans un service d'audit interne

Selon LYNCH (1996) beaucoup de professionnelles de l'audit n'ont pas encore intériorisé la qualité dans leurs travaux et ne croient pas encore qu'il y ait une place pour la qualité dans l'audit interne. Alors que la qualité dans l'audit interne au dire de VONDRA et *al* présente une double occasion :

D'une part, le département d'audit, en intégrant le concept de qualité établit des contrats de performance avec ses clients et d'autre part apporte une contribution considérable aux initiatives qualité, à cause de son indépendance dans le processus de gestion.

MCINTOSCH (1992 :7) appuie cette assertion en considérant d'une part les auditeurs comme des agents de changement parce qu'ils peuvent participer activement en aidant le management

à l'atteinte des objectifs qualité qu'il se fixe par le maintien de leur indépendance et de leur objectivité, et d'autre part en considérant que les auditeurs doivent intégrer la qualité pour rendre leur processus d'audit plus efficace.

Pour CONNER (1992) les éléments importants du TQM à savoir l'orientation client, l'amélioration continue et le travail d'équipe ont une application directe à l'audit interne.

Ainsi le couplage de l'audit interne et du TQM constitue le meilleur moyen pour assurer un succès à l'audit interne. Ce couplage contribuerait à créer ce qu'on appelle « l'Audit Service ». D'où sa formule : **Audit Interne (AI) + TQM = Audit Service (AS)**

Cela veut dire si l'on s'en tient à la définition du « service » donnée par Frédéric DUPONT que l'audit interne aura à faire « des prestations conçues, mises au point et proposées à des clients ». Frédéric DUPONT (2000 :19).

Dès lors l'audit s'attellera à satisfaire des besoins exprimés par les clients et à leur faire bénéficier de son expertise.

2.3 Définitions et dimensions de la qualité de l'audit interne

Selon APPLEGATE et al (1997), la qualité de l'audit interne est difficilement appréciée en des termes autres qu'efficacité et efficience.

2.3.1 La qualité de l'audit interne

LAMPE et al⁵ nous donne une définition de la qualité de l'audit interne.

« Internal audit quality is the degree to which the service performed conforms to predetermined characteristics that determine the value to designated users of audit »

Cette définition met en évidence l'importance des clients de l'audit puisque ce sont eux qui perçoivent la qualité.

2.3.2 L'efficacité

⁵ Définition tirée de *internal auditing in a total quality environment*

Pour CAROLUS et al (1996 :), « *effectiveness is measured by how well the department responds to external expectations and measurements, normally establish by the audit committee, executive management, and other audit customers* »

2.3.3 l'efficience

“*Internal audit efficiency is the degree to which the total amount of auditor and auditee resources consumed during the audit process conforms to predetermined allocations.*”

LAMP et al⁶.

D'après CAROLUS et al (1996) l'efficience présume un bon contrôle des coûts et une meilleure utilisation des technologies, la formation, l'empowerment et la supervision.

Au delà de ces définitions, il nous faudrait appréhender les dimensions de la qualité de l'audit interne ainsi le tableau suivant constitué à partir de la synthèse d'un texte de McINTOSCH(1992) et des normes professionnelles d'audit interne contribue à en tracer les limites.

Tableau 2: les dimensions de la qualité de l'audit interne

Domaine	Contenu
Qualité du rapport de mission (audit ou conseil)	La qualité du rapport est son aptitude à être acceptable par ses utilisateurs. Ses caractéristiques sont données par les normes à savoir être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile.
Qualité des Auditeurs	La qualité des auditeurs tient essentiellement à leurs capacités intrinsèques, leurs aptitudes à la communication et à leur professionnalisme. On doit reconnaître à la qualité une dimension éthique et morale
Qualité du fonctionnement du service	La qualité du fonctionnement peut être appréhender en terme de conformité aux normes et en la mise en œuvre des politiques et procédures tendant à la mobilisation permanente du personnel pour améliorer la qualité de ses rapports, son efficacité et son efficience, la cohérence de ses objectifs, en relation avec l'évolution de l'environnement.

Source : nous même à partir des normes et de McINTOSCH

2.3 Application des principes de la qualité à l'audit interne

⁶ Définition tirée du livre de Elaine McIntosh

Les principes de la qualité que sont la vision et la mission, le leadership, l'orientation client, l'approche processus, l'amélioration continue, les ressources humaines, la performance sont applicables à l'audit interne.

2.3.1 La vision et la mission de l'audit interne

Pour DYMOWSKI et al (1992), la vision présente la philosophie de l'audit interne. Elle exprime les valeurs fondamentales et la contribution que l'audit espère apporter à l'organisation. La vision transcende donc les buts et objectifs, elle exprime le futur désiré.

La mission quant à elle « est construite sur les doctrines de la déclaration de la vision esquisse le but principal de l'audit interne et définit la profession de l'audit. » DYMOWSKI et al (1992)

La mission décrit donc aux clients le travail à exécuter et comment il le sera.

Une vision claire et une mission bien définie seront des atouts pour le véritable leader.

2.3.2 Le leadership du responsable de l'audit interne

Le rôle du directeur de l'audit est de diriger le département et de donner des conseils et des opinions concernant l'efficacité de l'organisation et l'efficacité dans la gestion du risque, du contrôle interne et du processus de gouvernement d'entreprise.

L'audit a cette particularité de privilégier le travail en équipe et le meilleur moyen de motiver une équipe est d'instaurer l'« empowerment ».

Cela se traduira par une définition claire des rôles et responsabilités des auditeurs, des délégations de pouvoir effectives, d'un système de motivation approprié, un système d'évaluation basé sur des critères objectifs et acceptés par tous, des relations de collaboration franches, une approche participative dans les prises de décisions, des plans de formation individualisés etc.

Le chef, dans ce contexte d'« empowerment », est « la personne responsable de l'évolution personnelle des membres de l'équipe, celle qui crée le climat propice à la performance, à l'apprentissage et à la progression. » SCOTT et al (1998 :59)

Le responsable de l'audit interne doit promouvoir les valeurs fondamentales de l'audit interne, avoir une attitude de facilitation, être efficace au travail, maintenir une ambiance

conviviale au sein de l'équipe et privilégier l'orientation client, c'est à dire s'assurer que les attentes des clients sont identifiées et respectées afin d'accroître leur satisfaction. Il est tout aussi important de faire remarquer que la qualité du service d'audit est à l'image du plus haut responsable et de son équipe.

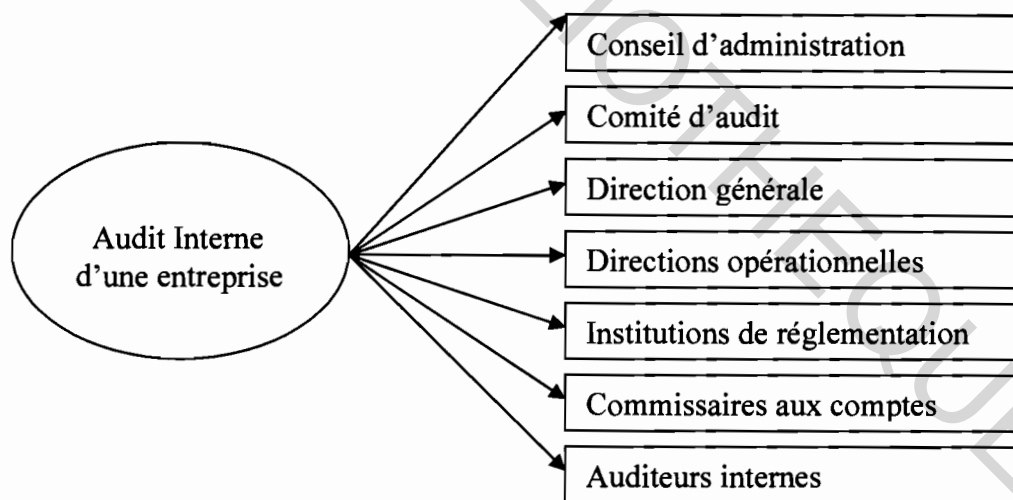
2.3.3 Les clients de l'audit interne et leurs attentes

L'une des conditions pour satisfaire les clients passe par la définition de leurs attentes ainsi que par le maintien de bonnes relations avec eux.

2.3.3.1 Les clients de l'audit

D'une manière générale, l'audit interne est au centre d'un ensemble de systèmes de relations avec ses clients auxquels il apporte sa contribution. Ces systèmes de relations sont de type client/fournisseur et qui doivent être à la base de création de valeur pour les clients identifiés.

Figure 4: L'audit interne et ses clients



Source : nous même

2.3.3.2 Les attentes

Le principe qualité concernant l'écoute client stipule que « les organismes dépendent de leurs clients, il convient donc qu'ils comprennent leurs besoins présents et futurs et qu'ils

satisfassent leurs exigences et qu'ils s'efforcent d'aller au delà de leur attentes. (ISO 9000 v 2000).

L'audit interne doit satisfaire les attentes propres de leurs clients.

Pour LEMANT (2002), l'attente principale découle du rôle fondamental de l'audit interne qui est d'évaluer le contrôle interne. Mais tous n'attendent pas forcément qu'on évalue leur contrôle interne.

Ainsi l'audité recherche un satisfecit sur ses actions, la direction du service audité, plus sensible au problème de contrôle interne s'intéressera aux questions d'ordre opérationnelles.

La direction générale situe quant à elle son attente sur l'assurance que ses directives sont bien comprises et bien appliquées.

Les attentes du conseil d'administration se situent dans le cadre du gouvernement d'entreprise.

Les autres clients (institutions de réglementation, commissaires aux comptes) ont aussi leurs attentes qu'ils prennent soin d'explicitier en fonction des secteurs d'activités.

Cette divergence d'attentes nous situe sur le caractère explicite et implicite des attentes.

Les attentes implicites sont dues au fait que les clients n'expriment pas toujours leurs besoins que les auditeurs sont obligés de comprendre.

Les attentes implicites sont liés aussi à la « valeur de la qualité » de l'audit interne. HOPKINS⁷ a mené une étude sur cet aspect et a conclu que l'une des attentes implicites se situe au niveau de l'image que l'audit interne reflète. En effet les audités voient en l'audit interne un instrument au service de la détection des erreurs et des fraudes. Ce qui donne l'impression que l'audit est une sorte d'appréciation de leur intégrité.

L'étude note un besoin pour les audités de participer et d'être consultés tout le long du processus d'audit.

Cette étude mentionne que les attentes se situent également au niveau de l'âge des auditeurs, de leur niveau de connaissances, des approches d'audit utilisées, ainsi que des attitudes personnelles comme l'intégrité, l'objectivité, l'indépendance, le comportement.

2.3.3.3 La satisfaction des clients

⁷ Bob HOPKINS Cité dans l'article quality expectations gap, internal auditor, 1997

Pour GIOVANNI (1994) la mesure du succès de l'audit interne vient seulement de la satisfaction des clients. Ceux-ci sont satisfaits quant il y a correspondance entre le coût de la structure « audit interne » et la valeur ajoutée fournie à l'organisation. Le coût de l'audit interne en terme de budget de fonctionnement devrait au moins égaler ce que l'audit permet à l'organisation de gagner ou d'économiser.

La satisfaction des clients est donc liée à la valeur ajoutée de l'audit. selon TARONDO et RUHL, « les activités créatrices de valeurs sont celles qui contribuent à la satisfaction du client »TARONDO (1995), « en convertissant des ressources en services compatibles avec les exigences des clients »RULH et al(1995)

Toutefois la satisfaction d'un grand nombre de clients de l'entreprise peut être la racine de quelques conflits dans la perception des attentes et besoins comme le signale EWERT (1997).

Aussi, conseille t il aux auditeurs de reconnaître comme seul client, la corporation dans son ensemble en plaçant les intérêts de l'entreprise en avant.

2.3.3.4 Les relations audit interne – clients

La nature des relations entre l'audit interne et les clients est à prendre fortement en compte parce que ce sont ces relations qui vont déterminer la bonne exécution des missions, et partant la valeur à ajouter à l'organisation.

Les critères et les conditions d'une saine relation nous sont donnés par RATLIFF (1998). Ainsi, les parties en présence doivent tirer profit de cette relation qui doit être plaisante.

Les conditions pour satisfaire à ces critères, sont la rencontre des buts et des intérêts, la confiance et le respect mutuels, et la gestion efficace des relations ; ce qui suppose, la prise de conscience de l'existence d'un service, et d'un produit couvrant tous les besoins exprimés, la nécessité d'une communication effective fondé sur l'écoute sympathique et l'information continue, enfin l'existence d'un code de « bonnes manières ».

Pour LOSS (2000) la capacité à bien communiquer est vitale pour les auditeurs, car leur réussite dépend largement de relations qu'ils ont avec leurs clients.

De plus, la communication interne par l'audit sur ses propres activités ou sur le contrôle interne contribue à la sensibilisation des managers aux problématiques de contrôle interne.

Pour l'IFACI à travers la MPA 1312-1 pour apporter sa pleine contribution à la création de valeur ajoutée, l'audit interne doit constamment communiquer sur les services qu'il propose, sur ses critères et exigences propres de qualités et s'engager à se conformer à des référentiels reconnus au plan international.

C'est pourquoi HARRINGTON (2004) préconise que cette communication soit formalisée et permanente en faisant participer par exemple les auditeurs aux différentes réunions des services au cours desquelles ceux-ci pourront jouer un rôle essentiel lors de débats en faisant des contributions sur le contrôle interne.

L'approche processus dont la finalité est le client est l'un des apports de la qualité moderne ; il s'applique à toute l'entreprise et particulièrement à l'audit interne.

2.3.4 Les processus de l'audit interne

La mise à plat des activités d'une fonction au travers des processus est une étape essentielle lorsqu'on s'engage à la qualité. Les normes ISO 900 ainsi que les autres référentiels mettent en évidence l'intérêt qu'ils accordent à ce que fait l'entreprise.

Le processus est le regard jeté sur un système d'activités à partir d'un résultat fourni, du client, du besoin satisfait.

Le processus est « un ensemble d'activités finalisées par un objectif global, donc par un *output* matériel ou immatériel global. » LORINO (1991 :40)

Le processus peut être défini comme « l'intégration séquentielle de gens, de matières, de méthodes, et de machines pour fournir un produit ou un service. Les clients pour ce produit ou service existent à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise. » RUHL et al (1995).

Pour BERNARD, « la raison d'être des processus est de créer de la valeur ajoutée ou tout simplement de la valeur aux yeux du client » BERNARD (2000 :199).

2.3.4.1 La cartographie des processus de l'audit interne.

Pour respecter les exigences de la norme ISO relatives aux processus, l'audit interne doit :

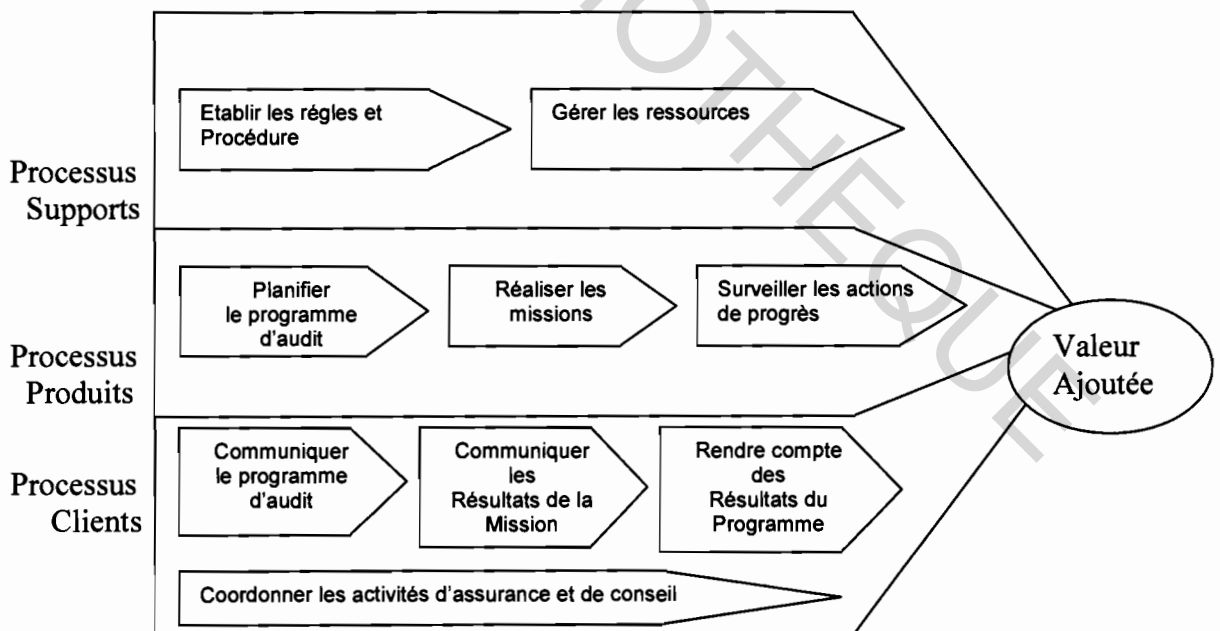
- identifier les processus nécessaires à la fonction ;
- déterminer la séquence et l'interaction de ces processus ;
- déterminer des indicateurs de performance ;
- assurer la disponibilité des ressources humaines et matériels et des informations nécessaires au fonctionnement des processus ;
- surveiller, mesurer, analyser les processus ;
- mettre en œuvre les actions nécessaires pour l'amélioration continue des processus.

EWERT (1997) dissocie les processus de l'audit en 2 catégories : d'une part les processus de gestion de l'audit et d'autre part les processus de maîtrise des risques dont les plus importants sont :

- évaluation des risques de l'entreprise
- l'élaboration du plan d'audit
- l'évaluation des risques d'audit
- la budgétisation des audits
- la communication des résultats des audits

La cartographie des processus d'un service d'audit interne est représentée ci après :

Figure 5: La cartographie des processus d'un service d'audit interne



Source : VAURS (2002)

2.3.4.2 Le processus d'audit

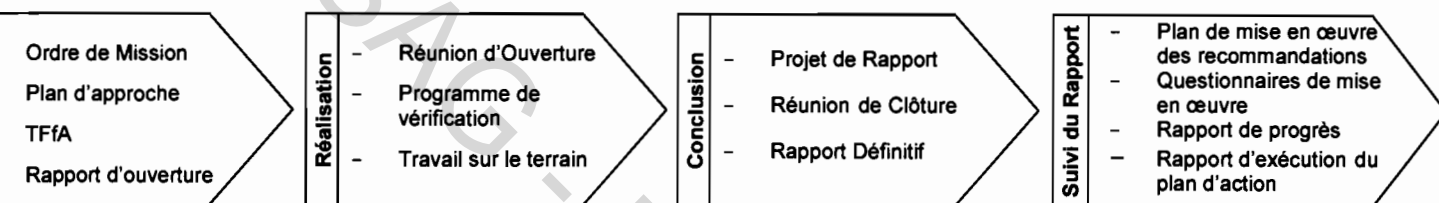
Comprendre l'audit comme processus est le point de départ pour la qualité.

« L'audit est une série d'étapes qu'utilisent certaines ressources spécifiquement des hommes et de l'argent pour accomplir certaines tâches. Ces tâches sont des revues de processus afin d'en évaluer l'efficacité de leurs contrôles. » LYNCH (1996)

2.3.4.2.1 Les étapes du processus d'audit

La figure ci après présente le processus type d'un audit interne.

Figure 6: Le processus d'un audit interne



Source : nous même d'après LEMANT (1995)

2.3.4.2.2 Les caractéristiques du processus d'audit

Les caractéristiques du processus d'audit son au nombre de quatre selon LYNCH à savoir que :

- Le processus doit avoir un responsable dont les rôles et les responsabilités sont clairement définies ;
- Le processus d'audit doit être documenté ;
- Les points de contrôle s'avèrent nécessaires pour rendre le processus plus efficace. Ces contrôles sont appelés les indicateurs de performance.
- Les contrôles et les mesures identifiés ont un objectif d'amélioration. Cette amélioration concerne d'abord le processus qui doit être optimisé et ensuite le produit du processus en l'occurrence le rapport.

Selon les normes ISO 9000v2000, l'amélioration continue doit permettre de mener des actions correctives et préventives. Pour LYNCH (1992), L'approche de l'amélioration de la qualité, est de décomposer le processus d'audit en étape.

Pour chaque étape, les membres de l'équipe d'analyse du processus procéderont à un **brainstorming**⁸ ou Remue-méninges qui est « une méthode de réflexion collective, qui permet à partir d'une concertation orale d'un groupe, de trouver une ou des solutions au problème posé. » Des mesures de qualité devraient être développées pour chacune des étapes du processus d'audit pour gérer la conformité ou les progrès.

De plus la logique PCDA de DEMING paraît clairement adaptée dans ce processus comme nous le propose VILLALONGA.

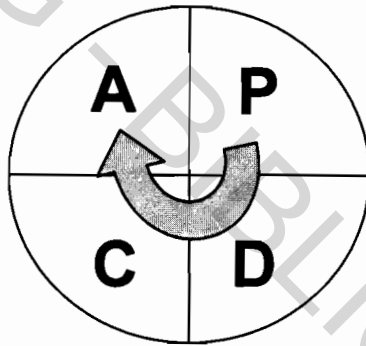
Figure 7: L'amélioration continue de l'audit interne adapté d'après VILLALONGA

4. AMELIORER

Réunir Périodiquement les auditeurs.
Optimiser le Processus d'Audit.
Former les auditeurs (Perfectionnement)
Faire évoluer les équipes d'audits

1. PREVOIR

Etablir un Programme d'Audit.
Donner les moyens de réaliser les missions d'Audit



3. VERIFIER - SUIVRE

Analyser (ou Valider) les rapports d'Audits.
Mettre en place des indicateurs.
Ecouter les réactions des audités.
Vérifier l'efficacité du processus d'audit.

2. REALISER

Conduire des audits

Source : *l'audit interne qualité, VILLALONGA (2003)*

Ce qu'il faut retenir, c'est que « tout programme d'amélioration de la qualité doit déboucher sur une modification appropriée, effectuée dans des délais raisonnables, des ressources, des technologies, des processus, et des procédures. »(MPA série 1300 2004 :7)

⁸ Définition du brainstorming sur www.onlineformapro.com

2.3.4.2.3 Les facteurs de qualité du processus d'audit interne

Plusieurs facteurs influent à chacune des étapes, sur la qualité du processus d'audit. Ces facteurs ont été identifiés par MCINTOSH

Tableau 3: les facteurs de qualité du processus d'audit interne

PRÉPARATION	La formation et l'expérience
	La bonne compréhension des objectifs
	Implication du manager de l'audit
	Niveau de coopération avec les audités
	Le temps pour la planification
TRAVAIL SUR LE TERRAIN	La formation et l'expérience du personnel
	Le niveau de performance du personnel audité
	La bonne compréhension des objectifs
	Le niveau de documentation
	La supervision
	La disponibilité de l'équipe d'audit
	La valeur des résultats (pertinence, quantifiable, matérialité)
	Les papiers de travail
	Le niveau d'automatisation du système audité
	La qualité du programme d'audit
CONCLUSION	L'implication du manager
	Le niveau de coopération des audités et leurs disponibilité
	Les pressions des dirigeants
	L'expérience et la formation de l'équipe d'audit
	La clarté des rapports
	La valeur des résultats (pertinence, quantifiable, matérialité)
	L'opportunité du rapport
Les contraintes de temps	

Source : *Les facteurs de qualités selon MCINTOSH (1992)*

Les processus de l'audit interne seront pilotés par des ressources humaines compétentes, professionnelles, bien organisées et totalement impliquées dans le processus.

2.3.5 Les ressources humaines

Les ressources humaines constituent le cœur du TQM. Cette affirmation est encore vraie lorsqu'il s'agit de l'audit interne. C'est sans doute pour cela que EWERT (1997) soutient que

la crédibilité d'un département d'audit interne et les contributions de celui-ci dépendent de la performance du personnel de l'audit.

Plusieurs facteurs influencent notablement la qualité des ressources humaines. Ce sont entre autres, la compétence, le professionnalisme, l'organisation interne du service, l'*empowerment*, un leadership avéré du responsable de l'audit interne et un environnement favorable.

2.3.5.1 La compétence en audit interne

« La compétence implique la capacité à atteindre une performance d'une qualité prédéfinie, mesurée par rapport aux usages, meilleures pratiques et normes. Les qualifications se définissent comme l'expérience, le savoir, le savoir faire dont a besoin un auditeur interne. Ces qualifications sont développées au moyen d'enseignements formels, de formation sur le terrain et d'expériences » (CFIA 2001 :23)

Toujours selon le CFIA (2001 :24), la compétence repose sur deux catégories de qualités ou d'aptitudes individuelles : les aptitudes cognitives et les aptitudes de comportement.

- Les aptitudes cognitives comprennent les connaissances techniques (finance, comptabilité, droit, informatique etc.), les aptitudes analytiques, de conception (analyse du risque, résolution des problèmes, recherche, conception de systèmes, etc.) et d'appréciation ou jugement (précision, sens critique, réactivité, sens de la stratégie, etc.)
- Les attitudes de comportement comprennent les qualités personnelles (moralité, intelligence, tolérance, etc.), interpersonnelles (communication, leadership, respect de la personne humaine etc.) et organisationnelles (sens de l'organisation, gestion des programmes et de tâches, conduites de projets, etc.). la capacité de négociation et la compréhension des relations humaines, sont indispensables pour le maintien de rapports satisfaisants avec les clients.

La compétence dépend également du niveau de responsabilité des acteurs du service de l'audit interne. Le tableau ci après présente leurs niveaux de responsabilité et d'autorité ainsi que la description de leurs activités.

Tableau 4: responsabilité et hiérarchie de l'audit interne

ACTEURS	HIERARCHIE	ACTIVITE
Auditeur débutant	Travaille sous étroite supervision	Participation, assistance
Auditeur confirmé	Orienté, travaille sous supervision plus légère, consulte, collabore	Contribution, mise en œuvre
Directeur de l'audit	Dirige, est autonome, consulte	Contribution, mise en œuvre, collaboration

Source : évaluation de la compétence, CFIA (2002)

2.3.5.1.1 Les domaines de compétence des auditeurs

Une unité de compétence est définie comme l'ensemble de tâches requises pour mener à bien un certain type de travail.

Le CFIA (*competency framework for internal auditing*) a identifié 6 unités de compétences pour les auditeurs. Ce sont :

1. développer, au sein de l'organisation, la compréhension des risques associés à son fonctionnement et à son contexte
2. développer, au sein de l'organisation, la compréhension du caractère adéquat et de l'efficacité de ses stratégies de contrôle, de ses structures et systèmes.
3. Contribuer à l'amélioration du fonctionnement des systèmes de management des risques et de contrôle dans l'organisation.
4. Apporter à l'organisation l'assurance continue qu'elle maîtrise ses risques
5. Diriger la fonction d'audit interne
6. La diriger dans un contexte dynamique qui influe sur son travail (CFIA 2002 :24)

TARR (2002) nous indique en outre que les compétences devraient inclure :

- une capacité pour l'application des normes de l'audit interne, les procédures, et les techniques.
- la connaissance des principes et techniques comptables.
- une compréhension des principes de gestion qui permettront aux auditeurs internes d'évaluer la matérialité et le caractère significatif des erreurs de gestion

- la capacité de reconnaître l'existence de problèmes potentiels et de déterminer la nécessité d'une assistance dans les domaines de la comptabilité, d'économie, de droit commercial, de fiscalité de finance, des méthodes quantitatives et des technologies de l'information.

2.3.5.2 Le professionnalisme de l'auditeur interne

Selon RIDLEY, « Etre professionnel de l'audit interne c'est faire un travail de qualité. Le professionnalisme exige un leadership, la pratique des normes, des mesures de succès, une orientation client, et un engagement total à l'excellence. Le professionnalisme nécessite l'adhésion à un ensemble de principes et de valeurs. » RIDLEY (2005)

Pour les auditeurs internes, ces principes et valeurs sont donnés dans le code de déontologie à savoir l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence.

La notion de professionnalisme englobe celle de la compétence.

En outre selon HUY DAT (2002) d'autres valeurs comme l'humilité, la dimension communication et psychologiques sont à prendre en considération.

Il faut noter cependant que le professionnalisme de l'auditeur interne se traduit par la reconnaissance par les audités, de la capacité de celui-ci à trouver des solutions à leurs problèmes. HAMILTON (2002 :21)

2.3.5.3 L'implication du personnel pour un environnement favorable à la qualité

La participation du personnel est essentielle lorsqu'on qu'on s'engage dans la qualité, tout comme l'« *empowerment* » caractérisé par le travail d'équipe et la délégation de pouvoirs doit être favorisé. Ainsi, « le potentiel du personnel de l'organisation est pleinement libéré grâce au partage des valeurs et grâce à une culture fondée sur la confiance, la responsabilisation, et le pouvoir d'agir » (EFQM, 1999).

Aucune personne ne peut considérer les besoins des clients, s'il ne se soucie pas de ses propres besoins. En d'autres termes pour satisfaire un client il faut satisfaire le personnel.

GIOVANI (1994) nous donne les conditions pour pouvoir instaurer un environnement de qualité par les employés :

1. La qualité doit devenir une partie intégrante du code d'éthique de l'organisation. La qualité est un voyage, une façon de vivre, pas une campagne motivationnelle.
2. Une vraie délégation de pouvoir devrait être accordée à tous les niveaux de l'organisation
3. La formation adéquate doit être fourni au personnel.
4. l'existence d'un vrai respect pour l'individu, pour que l'organisation soit capable de capitaliser plutôt les forces de gens que mettre la pression sur leurs faiblesses.
5. Le crédit pour leurs efforts doit être donné aux employés aussi bien que pour leurs exploits.

Un lien étroit existe entre qualité et performance ainsi, la mise en place d'un système de mesure de performance pour piloter les processus de l'audit est un impératif.

2.3.6 La mesure de performance en audit interne

« *You can't improve what you can't measure* » HARBOUR (1997:1).

Cette citation rappelle que le but fondamental du TQM c'est faire toujours mieux. Pour s'améliorer l'audit interne doit pouvoir mesurer ce qu'il fait.

2.3.6.1 Définition d'une mesure de performance

Pour HARBOUR (1997:7) la mesure de performance « *is the process of measuring work accomplishments and output, as well as measuring in process parameters that affect work output and accomplishment.* »

Les mesures de performance peuvent être des mesures, des indicateurs qui sont soit quantitatifs, soit qualitatifs.

On parlera indifféremment de mesure de performance ou de mesure de qualité car pour DUPLEY et al (1999) ces deux notions signifient la même chose. Ils permettent de mesurer la performance d'une équipe ou d'une organisation

2.3.6.2 La performance en audit interne

L'audit interne a aussi besoin de mesures de performance pour juger de l'efficacité et de l'efficience de sa mission.

Pour APPLGATE et al (1997) la mesure de performance pour être appliquée avec succès dans l'environnement de l'audit devra mesurer la qualité du service aussi bien en efficacité qu'en l'usage des ressources (efficience).

Pour être donc efficace, les mesures de performance devraient fournir une visibilité des tendances au niveau des résultats de l'audit.

Les audits sont des événements relativement uniques couvrant une large gamme de sujet ; ce qui pose un problème de permanence des mesures de performance. C'est-à-dire qu'il serait difficile d'identifier des mesures standard applicables à tous les services d'audit interne.

David SALIERNO (2000) ne nous dit pas autre chose lorsqu'il affirme que les mesures de performance dans le domaine de l'audit interne dépendent pour une grande part du contexte dans lequel ils sont appliqués. Ils seront efficaces dans un environnement alors qu'ils pourraient être inappropriés dans un autre, tout simplement parce que les opinions individuelles ainsi que les exigences d'organisation varient considérablement d'une entreprise à l'autre.

A toute fin utile, la mesure de la qualité devrait être spécifique et appropriée pour chaque organisation et devrait être basée sur le plan stratégique de cette organisation. DUDLEY et al (1999)

Pour l'identification des mesures de performance de l'audit interne a fait l'objet de plusieurs études dont celle ZIEGENFUSS qui a permis de mettre en relief les indicateurs de performance les plus importants grâce à des enquêtes auprès d'auditeurs internes, celle d'un groupe de travail canadien qui a réfléchi sur la question suite au constat fait par les services d'audit interne de l'administration québécoise qui disposait de peu d'indicateurs pour mesurer leur performance. Nous nous sommes aussi également servi de l'exemple la société ABB qui a identifié des mesures propres à elle et qui lui permette d'apprécier la performance de l'audit.

2.3.6.3 Une synthèse des mesures de performance du département d'audit interne

Nous avons fait une synthèse des mesures de performance importantes pour un service d'audit interne d'après les études précitées.

Tableau 5: une synthèse des mesures de performance

Dimensions de la performance	Indicateurs de performance	Mesures de performance
Qualité	Satisfaction du comité d'audit	Degré de satisfaction pour l'organisation du service
		Degré de satisfaction sur l'estimation du risque dans l'organisation
	Satisfaction du management	Degré de satisfaction pour la conduite des auditeurs
		Degré de satisfaction sur la pertinence des rapports
		Degré de satisfaction sur l'étendue de l'audit
	Satisfaction des audités	Degré de satisfaction sur les recommandations faites
		Degré de satisfaction sur la communication
Résultat	Respect de la planification initiale	Pourcentage d'achèvement du plan d'audit
	Durée des travaux	Temps passé pour chaque étape et pour chaque type de mission
		Temps s'écoulant entre la fin de la mission et la restitution de conclusions
	Temps consacré au conseil par rapport aux travaux d'audit	Temps conseil/Temps total de travail
Impact de l'audit	Délai prévu pour la mise en œuvre des recommandations	Temps séparant l'émission du rapport final et le début des recommandations
	Pourcentage des recommandations rendues effectives	Nombre de recommandations appliquées/Nombre total de recommandations
	Amélioration des processus audités	Nombre de processus améliorés
Gestion	Coût horaire de fonction audit interne	Calcul du coût de l'activité par heure d'intervention
	Ressources en audit interne	Importance relative des ressources consacrée à la fonction audit interne
Ressources humaines	Satisfaction des auditeurs	Degré de satisfaction sur la motivation
	Formation professionnelle	Budget de formation continue
	Composition de l'équipe d'audit	Pourcentage de personnel issu d'autres fonctions
	Éducation et expérience du personnel	Nombre d'années d'expérience et niveau d'études de chaque auditeur

Source : nous même à partir de ZIEGENFUSS (2000), DUMAS (1999) et DUDLEY (1999)

2.3.6.4 impacts des mesures de performance

A l'analyse de ces différentes études on se rend bien compte de l'importance que peuvent avoir ces mesures de performance sur la qualité de l'audit. Ces mesures pour être efficaces doivent être élaborées avec les clients de l'audit. Elles doivent en outre être disponibles pour toutes les personnes concernées, y compris les membres de l'équipe d'audit afin que les améliorations dans la performance puissent être faites. C'est en ce sens que APPLGATE (1997) parle de système coopératif entre l'audit et ses clients notamment dans la définition des mesures de qualité car pour lui, le succès de toute organisation d'audit est en grande partie dictée par sa capacité d'assurer une bonne coopération et une motivation des clients en privilégiant la communication ainsi que la bonne volonté.

Le préalable pour la mise en place d'un modèle de mesures de performance comme le souligne DUMAS (1999 :41), nécessite la mise en place d'une organisation de collecte de données et le service d'audit interne devrait disposer des outils suivants :

- o une planification annuelle des audits à réaliser ;
- o un système de compilation d'heures consacrées à la réalisation des missions ;
- o un suivi des recommandations des rapports d'audit ;
- o les plans d'actions des audités suites au rapport d'audit ;
- o les dépenses directs et indirectes ;
- o un budget de temps et un échéancier pour chacun des mandats ;
- o une compilation des jours de formations

2.4 Éléments influençant la qualité de l'audit interne

D'autres éléments influencent notablement la qualité de l'audit interne. Ce sont sa capacité financière, l'environnement de contrôle, le positionnement de l'audit interne, l'image de la qualité dans l'organisation, l'organisation du service.

2.4.1 La capacité financière de l'audit interne

L'estimation du risque entraîne un coût. Les auditeurs internes doivent bénéficier de ressources suffisantes. Les normes pour la pratique de l'audit interne insiste sur cette exigence à travers la norme 2030 qui stipule que « le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectés à cette activité soient adéquates, suffisantes, et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé ».

Une étude de l'IIA cité par HARRINGTON (2004), estime le budget annuel efficace de l'audit interne entre 2 et 3% du revenu annuel de l'entreprise. Lorsque l'audit de ces compagnies est décentralisé cette mesure peut être revu à la hausse.

2.4.2 L'environnement de contrôle

L'audit interne est la ressource fondamentale sur qui repose l'environnement de contrôle. L'environnement de contrôle est un des composants clés du contrôle interne d'une entité qui est constitué de 5 éléments tels qu'établi par le COSO (*committee of sponsoring organization of the treadway commission*) : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risque, les activité de contrôle, la communication et information et le pilotage.

Selon Michael RAMOS, « l'environnement de contrôle donne le ton d'une entité, influence la conscience du contrôle du personnel d'une organisation et est la base pour tous les autres composants du système de contrôle interne » [traduction] Michael RAMOS (2004).

C'est aussi selon COLATRELLA⁹ « la sensibilité que peuvent avoir les dirigeants au contrôle interne et la façon dont ils insufflent cette sensibilité à tous les niveaux de l'entreprise. »

L'environnement de contrôle détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. De lors que le personnel a conscience que la préservation du patrimoine de l'entreprise ainsi que l'attente de objectifs de l'entreprise constituent la raison de leur survie et de l'existence même de l'entreprise, le contrôle ne devient plus un moyen de pression mais bien un moyen de motivation supplémentaire.

⁹ Thierry COLATRELLA, <http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/risk/precolat.rtf>

L'environnement de contrôle a un impact sur la qualité de l'audit car comme le dit RENARD (2002), des audits participatifs, collaborant sans état d'âme avec les auditeurs, vont transcender la mission de l'audit interne et permettre une bonne performance.

L'environnement de contrôle dépend pour une grande part de la culture de l'entreprise et de son identité.

La culture d'entreprise peut être définie comme « les manières qu'on en commun les membres d'un groupe, qui s'actualisent dans l'action en pratiques, normes et symboles et résultent de l'interaction entre les gens d'un système donné. » REITTER R et al (1991 :63)

Quant à l'identité elle est « un ensemble cohérent de caractéristiques propres à un groupe, et qui permet à chacun de l'identifier et éventuellement de s'identifier à lui et au groupe » REITTER (1991 :21).

2.4.3 Le positionnement de l'audit interne

Par positionnement on entend la place que doit occuper l'audit interne dans l'entreprise de tel sorte qu'elle puisse effectuer les missions qui lui sont assignés. Ainsi, de l'avis de l'IIA¹⁰, lorsque l'audit interne est accepté et reconnu par les dirigeants de l'entreprise comme une activité de management à part entière c'est-à-dire faisant parti de la direction de l'entreprise, les auditeurs peuvent jouer leur rôle fondamental qui est d'aider la direction et le conseil d'administration à atteindre leurs objectifs.

2.4.4 L'image d'excellence de l'organisation

Il est aussi important que la qualité soit acceptée comme méthode de travail dans l'organisation et surtout qu'elle soit synonyme de progrès plutôt que de contrainte.

2.4.5 L'organisation du service d'audit interne

L'organisation de l'audit interne se distingue au niveau du système d'organisation et de la constitution des équipes :

- Il existe 2 systèmes d'organisation, le système centralisé et le système décentralisée.
La différence entre les 2 systèmes se trouve au niveau de l'initiative de l'élaboration

¹⁰ Adding value across the board, www.theiia.org

des plannings, de la conception des méthodes et de l'utilisation des outils dans l'organisation) C'est le type d'entreprise ainsi que sa taille qui permettent de déterminer lequel des systèmes choisir en fonction de leurs avantages et inconvénients.

- Des règles sont généralement établies pour la constitution des équipes et en fonction des types de missions. L'essentiel est de faire en sorte que les compétences et les profils nécessaires soient réunis pour effectuer la mission. Les services d'audit interne s'intéressent de plus en plus à des profils expérimentés, apportant une expertise externe ou encore issue du monde opérationnelle et disposant de ce fait de la connaissance de plusieurs processus de l'entreprise. L'élargissement du champ d'intervention de l'audit interne implique le recours à des connaissances pointues sur certaines missions que les services vont chercher à l'extérieur.
- Le turnover des équipes est aussi un élément déterminant dans l'organisation de l'audit interne. En effet l'audit interne conforte plus que jamais son rôle de pépinière, d'où un turnover moyen de 2 à 3 ans. Le turnover s'applique également pour faire face au phénomène d'usure qui touche les auditeurs appelés à faire de multiples déplacements et aussi par la volonté de ceux-ci à revenir à des emplois d'opérationnel. L'audit interne permet aux auditeurs d'élargir leur vision de l'entreprise et de comprendre mieux l'intégration de tous les processus de l'entreprise. (KUNH 2002)

2.5 Les normes de l'IIA et la qualité de l'audit interne

« Est ce que mon travail rencontre les exigences des normes ? » c'est cette question qui doit animer en permanence les auditeurs internes.

Outre les éléments que la qualité requiert à savoir le leadership, la vision, l'orientation client, les mesures de performance et autres, la qualité de l'audit interne exige l'adhésion au code de déontologie et la pratique des normes.

Pour GARITTE (1998) « les normes professionnelles de l'audit interne donne une assurance logique, universelle pour les praticiens et pour leurs clients. »

A travers donc les normes, les auditeurs comprennent clairement ce qui est attendu d'eux et les clients sont rassurés que les services qui leur sont fournis, sont de la plus haute qualité.

Selon l'IFACI (2004), les exigences que sont les normes peuvent être structurées en 3 ensembles : les exigences de prestations, les exigences de moyens, et les exigences de pilotage et de contrôle.

L'application de chacune de ces normes a un impact sur la qualité que ce soit sur les auditeurs, le département d'audit interne, et sur les clients eux-mêmes. Ainsi comme impacts significatifs les normes favorisent la satisfaction des parties prenantes, la résolution des conflits et situations imprévues, la facilitation de la communication, la liberté d'activité et le jugement sans partialité, la garantie de la compétence, le respect des principes et règles de conduite, l'amélioration de la satisfaction des clients, le renforcement de la confiance etc.

Comment est ce que la qualité peut être mise en rapport avec le service d'audit interne ? C'est ce que nous avons essayé de montrer dans ce chapitre. Nous retiendrons que la qualité est source de valeur ajoutée pour les professionnels de l'audit interne en favorisant l'amélioration des services et en contribuant à la satisfaction des parties prenantes.

De plus on remarque que les normes ont été élaborées dans cette optique de satisfaction.

L'ensemble des principes de la qualité peut être adapté à l'audit interne de même qu'on constate que plusieurs facteurs l'influencent. Ainsi lorsque la qualité entre dans le système de management de la qualité en tant que processus de pilotage il peut être évaluable en terme d'audit qualité ou de diagnostic qualité, et cela de manière interne ou externe. Nous aborderons dans le chapitre suivant le cœur de mémoire à savoir le diagnostic qualité.

CHAPITRE III

LE DIAGNOSTIC QUALITE

En quoi consiste le diagnostic qualité et celui de l'audit interne en particulier? Telle sont les questions auxquelles nous tenterons de répondre dans ce chapitre. Pour y arriver il convient de définir le diagnostic qualité, de faire cas de son originalité et d'énumérer ses caractéristiques. Sa finalité ainsi que la chronologie de son déroulement feront cas de développement. Nous terminerons par le cas particulier de l'audit interne.

3.1 Définition du diagnostic qualité

Selon La norme *x 50 170* le diagnostic est « une description et une analyse de l'état d'un organisme, d'un de ses secteurs ou une de ses activités, en matière de qualité réalisé à sa demande et à son bénéfice, en vue d'identifier ses points forts et ses insuffisances, puis de proposer des actions d'amélioration en tenant compte de son contexte technique, économique et humain »

3.2 Originalité du diagnostic

La méthodologie du diagnostic qualité doit être distinguée de celle de l'audit qualité, comme l'évoque CORBEL et al (2000). Le champ d'intervention de l'auditeur est défini par une norme qui lui permet d'en analyser les écarts. A l'inverse, le diagnostic ne dépend d'aucune norme préétablie et son domaine d'analyse est plus large allant des évaluations financières des dysfonctionnements à la proposition de solutions en passant par l'analyse des écarts, des objectifs et des systèmes de gestion.

On retiendra que la méthode du diagnostic repose sur un certains nombre de caractéristiques. Le tableau suivant basé sur les analyses du CFIA (2001) en propose cinq essentielles.

Tableau 6: les caractéristiques du diagnostic qualité

ponctuel	On apprécie la qualité à une date T ce qui veut dire que lorsque l'on le fera à une date T+1, on doit avoir des résultats qui permettront de le comparer à la période T.
valable	le diagnostic valable suppose une définition claire de ce qui doit être évalué des critères clairs et établis indépendamment.
pertinent	des preuves adaptés aux critères et à la nature des jugements à apporter et une méthodologie cohérente et suffisante pour obtenir des évaluations fiables.
fiable	le système d'analyse est conçu pour produire de façon cohérente les mêmes résultats quel que soit le contexte dans lequel il est appliqué.
réalisable	les contraintes pratiques peuvent être l'indisponibilité des équipements, et des ressources, une flexibilité limitée d'adaptation à des situations différentes, la limitation de divers critères dans différentes situations, ou des systèmes de mesure, de pondération ou de consolidation qui impliquent une certaine approximation.

Source : nous même d'après CFIA (2001)

3.3 Finalité du diagnostic

Le diagnostic a comme finalité l'élimination des problèmes qualité récurrents, en traitant les causes imputables au Système de Management de la Qualité (SMQ).

Pour cela il faut deux temps forts :

Le premier consiste à établir les enchaînements "effet-cause" reliant les dysfonctionnements se produisant lors de la réalisation du processus dans lequel a été localisé le problème qualité.

La logique mise en oeuvre pour connaître les dysfonctionnements subis, réduit la place de l'expertise externe au profit des perceptions des acteurs du processus.

Le second consiste ensuite à identifier les véritables "causes sources" de ces dysfonctionnements qui traduisent des lacunes du SMQ. Cette identification s'appuie sur une modélisation systémique originale du management de la qualité.

Cette modélisation devra donner ainsi une vision cohérente globale et hiérarchique des opportunités de progrès du système de management opérationnel de la qualité, les plus rentable pour l'entreprise.

3.4 Chronologie d'un diagnostic qualité

La chronologie proposée reprend celle d'un audit stratégique telle que définie par WEILL (1999) qui est, en la plupart des points, similaire à celle du diagnostic, sauf au niveau du référentiel .A ce niveau nous avons pris soin de donner l'orientation du diagnostic qualité.

3.4.1 Les référentiels

Il convient de préciser avec CORBEL et al (2000) que le diagnostic qualité n'est pas réalisé par rapport à un référentiel type. L'expert qui conduit le diagnostic doit élaborer son propre guide de diagnostic, en fonction des objectifs prédéfinis.

Il reste que d'une façon générale, la difficulté du diagnostic qualité tient au problème de l'élaboration du guide de diagnostic, qui est un référentiel spécifique qui doit devant garantir son objectivité et la rigueur de son analyse.

3.4.2 Les sources d'information

Elles peuvent relever :

- De documents internes et externes ; on ne peut donner une liste exhaustive mais des documents spécifiques ne pourront être demandés à l'occasion.
- D'observations informelles ; elles sont importantes et dépendent de l'expérience de l'expert. Elles peuvent être révélatrice de sérieuses incohérences.
- D'entretiens ; à ce niveau il convient de bien distinguer les faits prouvés et les opinions émises par les personnes interrogés

3.4.3 Les dysfonctionnements

Leur observation va résulter de l'analyse des informations et en général, des mesures retenues.

3.4.4 les risques

Une liste de dysfonctionnements vérifiés n'a aucun sens si elle n'est pas exprimée en termes de risques. Sinon la globalité du problème serait que l'expert ne pourrait proposer aucune recommandation. Cela implique de hiérarchiser les risques associés aux dysfonctionnements soit de façon qualitative, soit de façon quantitatives (coûts).

3.4.5 les causes

Cette étape nécessite le recensement des causes, leur structuration ou leur analyse, et leur hiérarchisation. Plusieurs outils et démarches peuvent être utilisés. A savoir *le brainstorming*, *la démarche QQQQCP*, *le diagramme d'ISHIKAWA*, *le tracé d'un PARETO*.

3.5 Cas particulier du diagnostic de l'audit interne

Le diagnostic qualité est reconnu par les normes à travers la norme 1300 qui parle d'évaluations internes et externes. Elles permettent de s'assurer que la qualité des pratiques d'audit interne répond aux attentes des clients, qu'elle est conforme aux normes.

3.5.1 Enoncé de la norme 1300

Selon la norme, le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. Ce programme inclut la réalisation périodique d'évaluations internes et externes de la qualité ainsi qu'un suivi interne continu. Il doit être conçu dans un double but : aider l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux opérations de l'organisation et à les améliorer, et garantir qu'il est mené en conformité avec les normes et le code de déontologie.

3.5.2 Interprétation de la norme

Le programme d'assurance qualité doit être à mesure d'évaluer les opérations de l'audit interne et de s'assurer que la pratique de l'audit interne est conforme aux normes, à la charte,

aux autres référentiels tels les normes ISO, et surtout qu'il contribue à créer de la valeur ajoutée et à améliorer le fonctionnement de l'organisation.

L'assurance qualité est essentielle pour obtenir une bonne performance et pour maintenir la crédibilité.

Cette assurance est donnée à ceux qui ont des raisons de compter sur la performance de l'audit interne. Ce sont le conseil d'administration, la direction générale et les auditeurs externes.

3.5.3 L'évaluation interne

Selon l'IFACI (2004), c'est le responsable de l'audit interne qui initie et dirige le processus d'évaluation interne. Cette évaluation doit lui permettre :

- de certifier que les actions menées correspondent à la charte, aux attentes du comité d'audit, et de la direction ;
- d'avoir un aperçu du niveau d'efficacité de d'efficience ;
- de déterminer si les opérations d'audit apportent de la valeur ;
- de faire des recommandations pour améliorer l'audit interne ;
- d'identifier le degré de conformité aux normes ;
- de préparer le département pour l'évaluation externe.

L'évaluation interne est effectuée périodiquement par soit une équipe constituée des membres de l'équipe d'audit, soit une personne extérieure au service mais qui connaît les normes

3.5.4 L'évaluation externe

Comme l'indique la norme 1312, les évaluations externes doivent être réalisées au moins une fois tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe externe indépendante et qualifiée.

Cette évaluation devient une exigence pour les services d'audit interne voire une condition d'existence du service.

Cette évaluation est une sorte de certification de la valeur du département sur le plan de la compétence et de la qualité du travail tout comme les services certifié ISO.

Il convient toutefois de noter que les évaluations externes sont difficilement acceptées. En effet, selon les résultats d'une étude¹¹ réalisée par Ernst et Young en France en 2005, il ressort qu'une grande majorité des entreprises (environ 68%) n'ont pas encore perçu tous les bénéfices d'une telle démarche. Les raisons évoquées sont suivantes :

- le manque d'expérience et de communication sur le sujet ;
- le lien entre ces travaux et les contraintes réglementaires pas encore explorées ;
- par ignorance des normes de l'IIA ;
- les apports de revues dans le cadre du gouvernement d'entreprise n'apparaissent pas encore pour le management, le comité d'audit, le conseil d'administration.

L'évaluation de la qualité de l'audit interne doit devenir le catalyseur pour renforcer et fortifier la place de l'audit interne dans l'organisation. Il est le meilleur moyen pour juger de la qualité des activités de l'audit interne. Il permet d'identifier les possibilités d'amélioration et présente des solutions pratiques et complètes qui peuvent aider à l'accroissement de sa valeur dans l'organisation. En même temps, l'évaluation de la qualité contribue à une bonne gouvernance et peut aider le management et les commissaires aux comptes à évaluer le dispositif de contrôle interne dans sa totalité.

Pour être menée à bien, la revue nécessite comme le précisent FABRIZIUS et al (2004) une implication de la direction, une bonne préparation de l'évaluation, une communication et une attitude positive.

Nous voilà au terme de la revue de littérature, la méthodologie de recherche au chapitre suivant, précisera comment nous ferons le diagnostic qualité du service d'audit interne.

¹¹ Les tendances des revues qualité, www.ey.com

CHAPITRE- IV

METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

Quelle est la meilleure approche pour apprécier la qualité de l'audit interne en général et celle de l'audit interne groupe SIFCA en particulier ? Et sur quel modèle, le diagnostic doit reposer ? Tel est le but de notre méthodologie.

La revue de littérature que nous avons effectué nous permet de concevoir d'abord un modèle de synthèse qui sera le résumé des développements conceptuels faits pour avoir une idée générale de toutes les variables qui agissent sur la qualité de l'audit interne; ensuite concevoir un modèle d'analyse qui sera fonction des possibilités pratiques d'analyse que nous avons eu.

Nous analyserons par la suite les différentes variables retenues en déterminant les indicateurs de mesure correspondants.

Nous présenterons la population d'étude qui est constitué de l'ensemble des personnes que nous avons eu à rencontrer pour l'obtention des informations. Et enfin nous finirons par la exposition des techniques de collectes de données utilisées.

3.2 Les modèles de synthèse et d'analyse et leurs indicateurs

3.2.1 Définition d'un modèle

Selon McNAMEE (1998:8), un modèle est un ensemble d'étapes régulières et répétibles (un algorithme ou une approche systémique) qui est utilisé pour aider à la prise de décision. Les modèles sont développés par la détermination des relations entre toutes les variables qui sont utilisées pour atteindre les objectifs désirés. [Traduction]

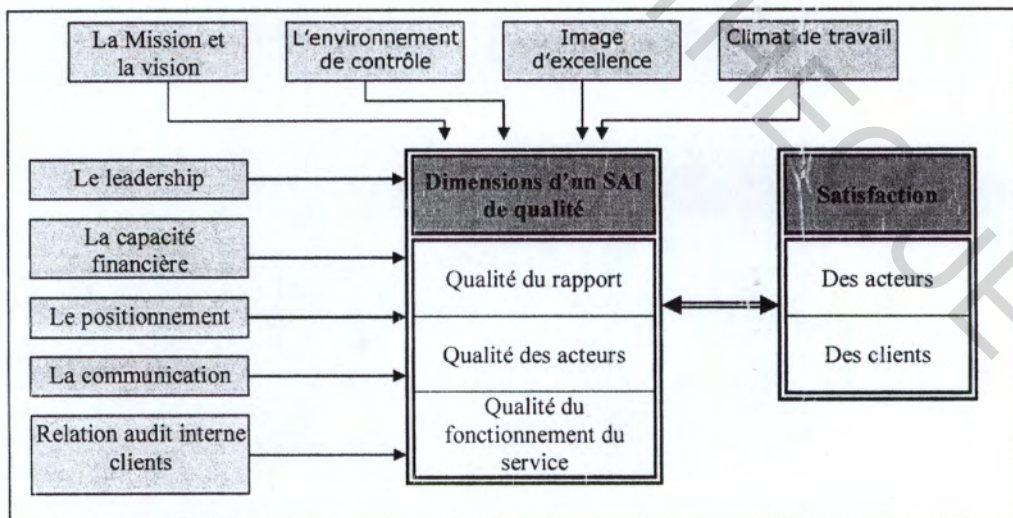
3.2.2 Le modèle de synthèse.

La revue de littérature effectuée nous a permis d'avoir une idée globale de ce qu'est l'audit interne, la qualité et la qualité de l'audit interne. Cette revue permet de définir les variables à diagnostiquer, liées à la qualité de l'audit interne. Nous avons opté pour une représentation graphique qui retrace le processus de diagnostic fondé sur les normes professionnelles d'audit interne.

La particularité de ce modèle est que les variables à diagnostiquer ne s'enchaînent pas. Elles sont constituées de variables indépendantes ou facteurs d'influence et d'une seule variable dépendante, la qualité de l'audit interne, qui est scindée en sous variables correspondants à ses dimensions.

Pour une meilleure compréhension nous voulons décrire le modèle avant de le représenter. Les facteurs d'influence agissent sur la qualité de l'audit interne. Laquelle qualité est perçue par les clients à travers leur satisfaction. Le feedback de cette variable agit également en tant que source d'amélioration continue sur la qualité de l'audit interne.

Figure 8: le modèle de synthèse

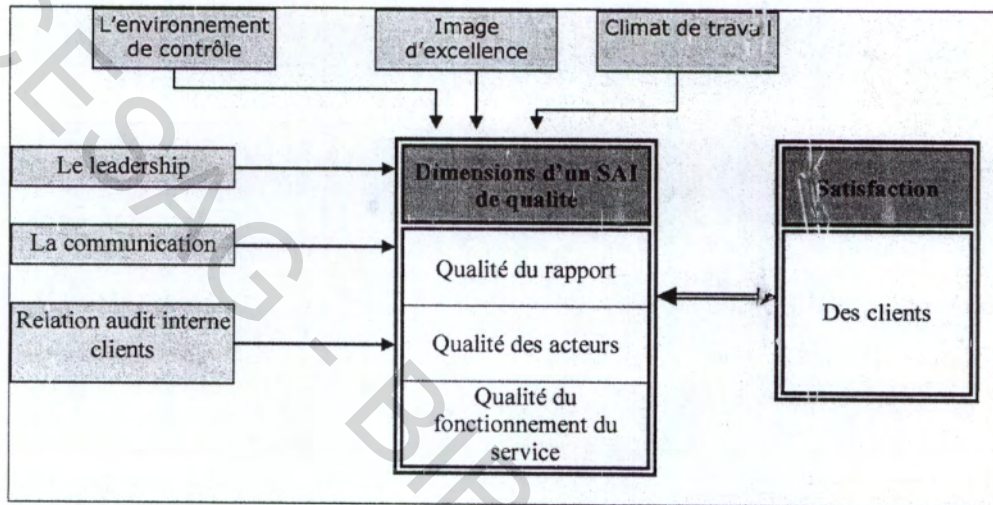


Source : nous même

3.2.3 Le modèle d'analyse et ses variables

Le modèle d'analyse reprend le modèle de synthèse mais nous avons volontairement limité notre étude aux variables suivantes en raison de la période de stage relativement courte.

Figure 9: le model d'analyse



Source : nous même

Tableau 7: Les variables du modèle d'analyse, leurs indicateurs et leurs mesures

	ELEMENTS	INDICATEURS	MESURES
<i>Variables dépendantes</i>	Qualité du rapport	Objectivité Précision Concision Emis en tant utile	Rencontres audités Rapports d'audit enquête
	Qualité des acteurs	Capacités intrinsèques Professionnalisme Sens de l'écoute	enquête observation
	Qualité du fonctionnement	Conformité aux normes Conformité aux procédures efficacité	Observation Procédures rencontre
<i>Variables indépendantes</i>	leadership	Fort facilitateur	Rencontre Décisions
	La communication	Saine permanente	Rencontre observation
	Relations audit interne- clients	Bonne Profitable	Rencontre observation enquête
	image	bonne	Rencontre observation enquête
	L'environnement de contrôle	favorable	rencontre observation
	Climat de travail	Favorable conviviale	Ambiance de travail Pratiques habituelles
	Satisfaction des audités	satisfait	Enquête Rencontre Observation

Source : nous même

3.3 la démarche d'analyse

La satisfaction des clients étant l'un des objectifs principaux de la qualité, la démarche que nous avons adoptée est essentiellement fondée sur les jugements des clients de l'audit interne. Ce sont eux les mieux placés pour apprécier leur propre service d'audit interne.

3.4 La population de l'étude, les techniques de collectes de données

Pour réaliser notre étude, il nous a fallu identifier la population d'étude et définir les techniques de collecte des données.

3.4.1 La population de l'étude

Pour réaliser notre étude nous avons fait un échantillonnage composé d'éléments suivants :

- les sociétés du groupe de loin les plus importantes en terme de risques et d'intervention de l'audit interne groupe, pour avoir des avis de différents secteurs d'activités
- les postes occupés pour tenir compte du niveau d'objectivité et surtout de leur importance du point de vue hiérarchie et liens avec le contrôle interne dans le groupe.

Malheureusement nous n'avons pas pu étendre l'étude à toutes les sociétés du groupe compte tenu du temps limité qui nous était imparti. Cette étude n'aura qu'une importance indicative. Mais nous estimons que la qualité de l'échantillon nous permet d'avoir des informations fiables. Nous avons constaté que les individus ont participé à l'enquête avec des membres de leur équipe.

Tableau 8: la population de l'étude

sociétés	populations	fonctions
FILIVOIRE	1	Directeur général adjoint
COSMIVOIRE	1	Responsable contrôle gestion
SODIMA	1	Directeur Contrôle de gestion
SUCRIVOIRE	1	Directeur Contrôle de gestion
SIFCA Holding	1	Responsable des achats
	2	Chefs de missions
	1	Directeur de l'audit interne
TOTAL	8	

Source : nous même

3.4.2 Les techniques de collectes de données

Les techniques suivantes ont été utilisées pour nous aider à recueillir le maximum d'informations.

3.4.2.1 le questionnaire aux audités

Il s'agit d'un questionnaire que nous avons adressé à notre cible et que nous avons dénommé enquête de satisfaction. Il est constitué de questions relatives à leur satisfaction, au leadership du directeur de l'audit interne, à l'efficacité de l'audit interne, au déroulement des missions, aux capacités des auditeurs internes.

L'appréciation de la valeur des critères ne peut être mesurée par des réponses de type « oui » ou « non ». Ainsi pour formaliser les résultats, les différents critères seront représentés sur une échelle de 1 à 5 selon les indications ci après :

Tableau 9: échelle des valeurs

	Echelle des valeurs				
	1	2	3	4	5
Evaluation de la satisfaction	insuffisant	faible	moyen	bon	excellent
Missions d'audit	Fort désaccord	Désaccord	Pas d'avis	D'accord	Totalement d'accord
efficacité	mauvaise	passable	bonne	Très bonne	excellent
Capacités des auditeurs	insuffisant	faible	moyen	bon	excellent
leadership	insuffisant	faible	moyen	bon	excellent

Source : nous même

3.4.2.2 l'analyse documentaire

Les documents suivants ont été consultés pour aiguïser nos jugements :

- ✓ le guide de fonctionnement de la direction de l'audit interne
- ✓ le manuel de procédures
- ✓ des rapports d'audit, pour apprécier la pertinence des recommandations et des résultats
- ✓ des rapports de comité d'audit

3.4.2.3 l'observation

Nous avons observé les différents acteurs du service d'audit interne à savoir le directeur de l'audit interne et les chefs de missions et cela en vue de nous permettre de porter une appréciation sur la qualité de leur travail.

Nous avons également observé les clients de l'audit interne c'est à dire certains audités pour apprécier leurs réactions aux différents audits et analyses, et, demande d'informations que l'audit interne est amené à faire.

3.4.2.4 les entretiens

Nous avons eu des entretiens avec le directeur de l'audit interne et avec les chefs de missions tout le long de notre stage Ces entretiens nous ont permis d'approfondir notre compréhension du fonctionnement de l'audit interne groupe et surtout nous ont servi de séances d'explication sur les aspects pratiques de la démarche de l'audit interne.

La méthodologie de notre recherche s'est faite en deux parties. D'abord la conception d'un modèle d'analyse comportant un ensemble de sept variables explicatives et d'une variable expliquée qui peut être subdivisé en trois sous variables.

La variable « satisfaction des clients » est la base de ce diagnostic pour tenir compte de la perception de la qualité des clients. En effet on constate également qu'en même temps que la qualité du service d'audit interne joue sur la satisfaction des clients, leur feedback sert pour l'amélioration continue, tel est l'objectif essentiel du diagnostic qualité.

L'autre partie de la méthodologie a porté sur la présentation de la population d'étude et des techniques de collecte de données qui ont permis d'obtenir les résultats de notre cadre pratique.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Notre revue de littérature est composée de quatre parties. Nous avons jugé utile de faire un chapitre sur le nouveau rôle de l'audit interne, pour comprendre les enjeux actuels de l'audit interne et insister sur les attentes qu'il doit satisfaire et pour lesquelles l'adoption de la qualité sera le meilleur moyen pour assurer leurs succès.

Le second chapitre a traité quant à lui, de la qualité de l'audit interne non sans rappeler les fondamentaux de la gestion de la qualité. On retiendra à ce niveau que les principes de la qualité totale sont tous applicables à l'audit interne, de même qu'un ensemble de facteurs influence sa qualité. Sans oublier que l'IIA, à travers les normes, a reconnu l'importance de la qualité. Ces normes constituent aujourd'hui le fondement pour apprécier la qualité de l'audit interne.

Ainsi, le diagnostic qualité, cœur de notre mémoire, apparaît comme un outil important pour l'amélioration continue. Il a été l'occasion pour nous, dans le chapitre qui lui est consacré, de le définir, de donner ses principales caractéristiques et de découvrir sa méthodologie.

Toute cette littérature nous a permis d'identifier les variables qui influent sur la qualité de l'audit interne et de concevoir un modèle d'analyse permettant de diagnostiquer la qualité d'un service d'audit interne.

***DEUXIEME PARTIE :
LE CADRE PRATIQUE***

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

La première partie du mémoire étant achevée, nous aborderons maintenant la deuxième partie relative au cadre pratique.

Nous présenterons d'entrée, l'entreprise qui nous a accueilli pour le stage à travers son historique, ses secteurs d'activités, ses objectifs de développements, ses atouts et quelques indicateurs et surtout la présentation de sa direction de l'audit interne qui fait l'objet de ce mémoire.

Le chapitre deuxième présentera les résultats de notre étude et les principales analyses que nous avons faites.

Et comme tout diagnostic doit déboucher sur des propositions d'actions d'amélioration, un troisième chapitre y sera consacré.

CHAPITRE -1 : LA PRESENTATION DE LA SIFCA-SA

La vision de SIFCA est de se positionner comme le leader de l'agro-industrie en cote d'ivoire. Cette présentation permettra de cerner ses domaines d'activités stratégiques et d'avoir une indication chiffrée de sa performance à travers une analyse de ses résultats et de ses chiffres d'affaire.

La direction de l'audit interne fera également l'objet de présentation. Nous apprécierons ainsi ses missions, ses objectifs, son organigramme, son champ d'intervention et les risques qu'elle est censée couvrir.

1.1 Présentation générale de groupe

Cette présentation s'articulera autour de l'historique, des secteurs d'activité, des objectifs de développement du groupe, de ses atouts ainsi que l'analyse de certains de ses indicateurs d'activité.

1.1.1 Historique

Créé en 1964, le Groupe SIFCA, détenu par des investisseurs privés ivoiriens, est l'un des acteurs majeurs de l'économie ouest africaine. Principal exportateur de café/cacao en Côte d'Ivoire dans les années 70/90, SIFCA a entrepris la diversification de ses activités dans le secteur agro-alimentaire et des services, à la faveur des privatisations opérées par l'Etat ivoirien à partir de 1986.

En raison de la désorganisation de la filière cacao induite par la "libéralisation", le groupe a décidé de sortir de cette filière. Il a pu céder ses activités à la multinationale ADM pour une part et à une union de coopératives pour le reste. Il s'est dès lors concentré sur des secteurs à plus forte valeur ajoutée industrielle.

1.1.2 Les secteurs d'activités

Les secteurs vers lesquels s'est tourné SIFCA sont le caoutchouc, les oléagineux, le sucre, les emballages et les services.

Le caoutchouc

Structuré autour d'une holding cotée à Paris, SIPH (98%) en l'occurrence, qui contrôle deux importantes filiales de production et de première transformation, l'une en Côte d'Ivoire avec SAPH (64%) cotée à la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières d'Abidjan, l'autre au Ghana avec GREL (65,8%).

La filière oléagineuse

Dans la filière palmier à huile, le groupe est actionnaire de référence, avec UNILEVER - CI, de PALMCI qui est la plus grande entreprise de production et de transformation des régimes de palme en huile brute d'Afrique de l'Ouest, et actionnaire majoritaire de COSMIVOIRE, unité de raffinage d'huile et de produits d'hygiène située en Côte d'Ivoire.

Dans la filière huile de coton, SIFCA est actionnaire majoritaire de SHB (50,5%) au Bénin.

La filière sucre :

Dans le domaine du sucre, SIFCA est actionnaire majoritaire de référence de SUCRIVOIRE avec le groupe mauricien HAREL. Cette entreprise exploite deux sucreries de canne en Côte d'Ivoire.

Les emballages

Acquise en 1999 par SIFCA, à la hauteur de 60%, FILIVOIRE opère sur le marché de la commercialisation d'emballages tissés en polypropylène pour les principales productions industrielles nationales et sous-régionales. Sa gamme de produits (sacs, gaines, housses, big-bags, etc...) couvre des domaines d'activités aussi variés que le coton, le sucre, les engrais, le cacao, le riz, les textiles...

La filière des services

SIFCA est propriétaire de sociétés de prestation au service des activités principales du groupe, mais également ouvertes à l'extérieur.

Ce sont SIFCOM ASSUR pour les opérations d'assurance des biens ; des personnes et des services, ALIZE VOYAGES pour l'organisation de voyages, vente de billets d'avion et de produits touristiques et COMETE qui est un fournisseur d'accès à internet.

SIFCA s'est orienté également vers la distribution à travers SODIMA qui se charge d'écouler sur le marché local et sur les marchés ouest africains, en pleine transformation, les produits de base que sont les huiles et savons, le sucre.

1.1.3 Les objectifs de développement de SIFCA

le groupe SIFCA-SA ambitionne de se positionner comme le leader de l'agro industrie et grâce à une gestion rigoureuse de ses entreprises, le groupe SIFCA est en train d'atteindre l'objectif qu'il s'est fixé, à savoir "devenir le catalyseur de la restructuration des industries agro- alimentaires en Afrique de l'Ouest" .

Il a été aidé en cela par la reprise des cours du caoutchouc, mais il doit faire face à la chute catastrophique du dollar par rapport à l'euro (et donc au CFA auquel il est rigidement lié). Cette chute a aggravé celle des produits de base comme l'huile et le sucre (cours mondial estimé en US dollar).

SIFCA détient des positions stratégiques dans chacune de ses branches d'activités. Les différents pôles du groupe disposent d'un potentiel de croissance important tant au niveau national que dans le reste de la zone UEMOA, une zone forte de près de 75 millions d'habitants où ses filiales sont présentes, directement ou indirectement.

Au regard des niveaux actuels de consommation d'huile et des corps gras en Afrique de l'Ouest, la branche « oléagineux » ambitionne :

- d'augmenter la production de PALMCI de plus de 30 % pour atteindre 240.000 tonnes à l'horizon 2006
- d'accroître les ventes de COSMIVOIRE en volume avec 71 % des ventes à l'exportation.

La branche « Sucre » met en place une stratégie de gestion des marchés sous-régionaux en coordination avec les autres producteurs de sucre afin de permettre le blocage des importations frauduleuses hors droit de douanes.

La sous - région reste fortement déficitaire en sucre, même au niveau de consommation actuel jugé bas.

Le pôle caoutchouc dispose d'un énorme potentiel de croissance.

En effet, le marché mondial doit, d'ici 2034, passer de 8 à 18 millions de tonnes de caoutchouc naturel, ce qui va nécessiter la création de 4 millions d'hectares de nouvelles plantations auxquels s'ajouteront les replantations de 8 millions d'hectares existants. Les disponibilités de terres et l'intérêt des planteurs africains devraient permettre l'accroissement des plantations villageoises et industrielles dans de vastes proportions.

Le groupe SIFCA ambitionne d'être reconnu comme un groupe charnière entre le monde rural et les consommateurs africains. Aussi a t il bâti toute une stratégie où il accorde la plus grande importance à la relation avec les planteurs, et les consommateurs des pays d'Afrique de l'ouest vers lesquels il écoule sa production. Le monde villageois fournit en effet d'importantes quantités de produits aux filières caoutchouc, huile de palme, sucre et bénéficie, en retour, d'ambitieux programmes de nouvelles plantations.

SIFCA intègre globalement la démarche développement durable dans l'ensemble de ses activités, puisqu'elle explore constamment les voies pouvant favoriser la rentabilité économique, la permanence des emplois, la construction d'infrastructures sociales (logements, dispensaires, écoles...), la reconstitution de la couverture forestière, etc

1.1.4 Les atouts significatifs

Le Groupe possède de nombreux atouts qui devraient lui permettre de continuer son développement en accroissant son niveau de rentabilité :

- Une équipe de direction forte au niveau de la holding ayant, de surcroît, une expertise reconnue des marchés agro-industriels et alimentaires africains.
- Une forte identité de ses marques Palm d'Or (huile), Bon Riz, Oncle Jo (riz), Idéal +, Croco, Fanico, Super Peau (savon), Sucrivoire (sucre), introduites avec succès dans tous les marchés sur lesquels le groupe est présent. Ces marques sont ainsi devenues très porteuses sur le marché ouest africain.
- Des partenariats forts avec des sociétés de premier rang :

- un partenariat avec le Groupe Michelin au niveau du pôle caoutchouc où une Convention d'Assistance Technique pour la production de caoutchouc permet de bénéficier des innovations du Groupe Michelin ;
 - une association forte avec le Groupe HAREL dans le sucre ;
 - un partenariat avec Unilever dans la gestion de PALMCI.
- Des sociétés de prestation au service des activités principales du groupe

1.1.5 Les indicateurs d'activités de SIFCA

Les données auxquelles nous avons eu accès sont les comptes de résultats consolidés 2003-2004 ainsi que les chiffres d'affaires des filiales sur la période allant de 2002 à 2004.

1.1.5.1 analyse du Compte de résultat consolidé

Tableau 10: analyse du compte de résultat consolidé (en KFcfa)

	2004	2003	variations	% de la production de l'exercice	
				2004	2003
PRODUCTION DE L'EXERCICE	126838	123300	2,87%	100%	100%
CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-95944	-94915	1,08%		
VALEUR AJOUTEE	30895	28385	8,84%	24%	23%
charge du personnel	-13656	-13527	0,95%		
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	17239	14858	16,03%	14%	12%
dotations et reprises aux amort et prov	-5854	-5100	14,78%		
RESULTAT D'EXPLOITATION	11415	9758	16,98%	9%	8%
OPERATION FAITES EN COMMUN	194				
RESULTAT FINANCIER	-3259	-3487	-6,54%		
RESULTAT AVT IMPOT	8350	6271	33,15%	7%	5%
RESULTAT EXCEPTIONNEL	-171	1947	-108,78%		
IMPOTS SUR RESULTAT	-432	1050	-141,14%		
RESULTAT SOCIETES INTEGRES	7747	9268	-16,41%	6%	8%
RESULTAT NET CONSOLIDE	5840	4887	19,50%	5%	4%
part minoritaire	2902	3740	-22,41%		
PART GROUPE DANS LE RESULTAT	2938	1147	156,15%	2%	1%

Source : états financiers 2004

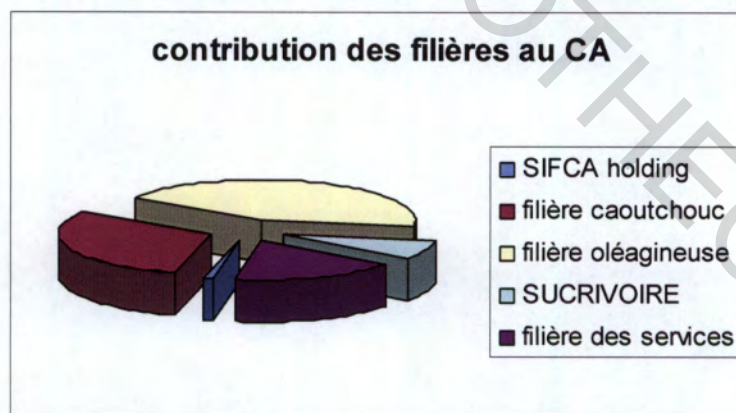
Le résultat du groupe SIFCA s'est nettement amélioré de 2003 à 2004 soit un bond de 156.15% par rapport à 2003. Cela est dû à une amélioration du chiffre d'affaire consolidé, à une meilleure maîtrise des coûts et bien sûr à une stabilisation de la crise ivoirienne.

1.1.5.2 Analyse de la Contribution au chiffre d'affaire

Le tableau ci après présente les différents chiffres d'affaires réalisées par les différentes filiales du groupe, Ce sont les chiffres d'affaires avant consolidation.

Tableau 11: les chiffres d'affaires (en KFcfa) de filiales du groupe SIFCA de 2002-2004

SOCIETES	2004	2003	variations	2002	variations
SIFCA holding	2671462	2189293	22,02	2291615	-4,47
SIPH	44271807	48189367	-8,13	34594286	39,30
SAPH	30997268	27534740	12,58	21109749	30,44
GREL	7121171	6013933	18,41	4283277	40,40
filière caoutchouc	82390246	81738040	0,80	59987312	36,26
COSMIVOIRE	52390032	56006752	-6,46	41759753	34,12
PALMCI	55401877	45036039	23,02	47704630	-5,59
SHB	7729802	7846096	-1,48	9465566	-17,11
filière oléagineuse	115521711	108888887	6,09	98929949	10,07
SUCRIVOIRE	21301138	18558973	14,78	23839389	-22,15
SODIMA	39880490	43627226	-8,59	50571696	-13,73
COMAFRIQUE	6220249	8931907	-30,36	10194879	-12,39
ALIZE VOYAGE	229001	222988	2,70	273779	-18,55
SIFCOM ASSUR	526860	436825	20,61	457187	-4,45
COMETE	767373				
filière des services	47623973	53218946	-10,51	61497541	-13,46
TOTAL	269508530	264594139	1,86	246545806	7,32



L'analyse de la contribution au chiffre d'affaire nous fait voir que la filière oléagineuse a réalisé les plus gros chiffres d'affaires sur les 3 périodes mais la filière caoutchouc réalise les plus gros résultats. C'est cette filière qui permet au groupe de réaliser un résultat positif. SAPH est en effet l'entreprise la plus rentable du groupe suivi de GREL puis de SIPH La filière des services reste largement déficitaire sauf SODIMA qui a tout de même réalisé un résultat positif en 2004

Tableau 12: les résultats de 2002-2004(KFcfa)

SOCIETES	2004	2003	variations	2002	variations
SIFCA holding	-2547839	714506	-456,59	-3273589	-121,83
SIPH	1104627	2628595	-57,98	542274	384,74
SAPH	6985523	5903524	18,33	1566797	276,79
GREL	2570588	2153534	19,37	857993	151,00
COSMIVOIRE	-831986	139251	-697,47	-1336564	-110,42
PALMCI	-4678417	-8524674	-45,12	-8872095	-3,92
SHB	-585561	-498340	17,50	676518	-173,66
SUCRIVOIRE	-1831518	-6181436	-70,37	-2858131	116,28
SODIMA	9163	-167017	-105,49	-21062	692,98
COMAFRIQUE	-625887	-1264944	-50,52	-8315109	-84,79
ALIZE VOYAGE	-12771	1247	-1124,14	36168	-96,55
SIFCOM ASSUR	-11545	-193717	-94,04	53354	-463,08
COMETE	-56223				

1.2 Présentation de la direction de l'audit interne de SIFCA-SA

La direction de l'audit interne du groupe SIFCA a été créée en 2002 pour répondre au souci de maîtrise de ses activités compte tenu de la dimension de l'expansion du groupe. Nous décrirons sa mission, ses objectifs, son organigramme, ses critères d'appréciation, ses mesures de performance, son périmètre d'intervention et les risques couverts.

1.2.1 Mission de l'audit interne groupe (AIG)

La mission de l'AIG est d'examiner et évaluer, de manière indépendante objective et perspicace, les processus de contrôle des filiales et présenter, selon que de besoin, des analyses, observations et recommandations concernant les améliorations à apporter, afin d'assister la direction du groupe, les directions des filiales ainsi que le personnel à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités.

1.2.2 Les objectifs de l'audit interne

Les objectifs de l'audit interne groupe sont les suivants :

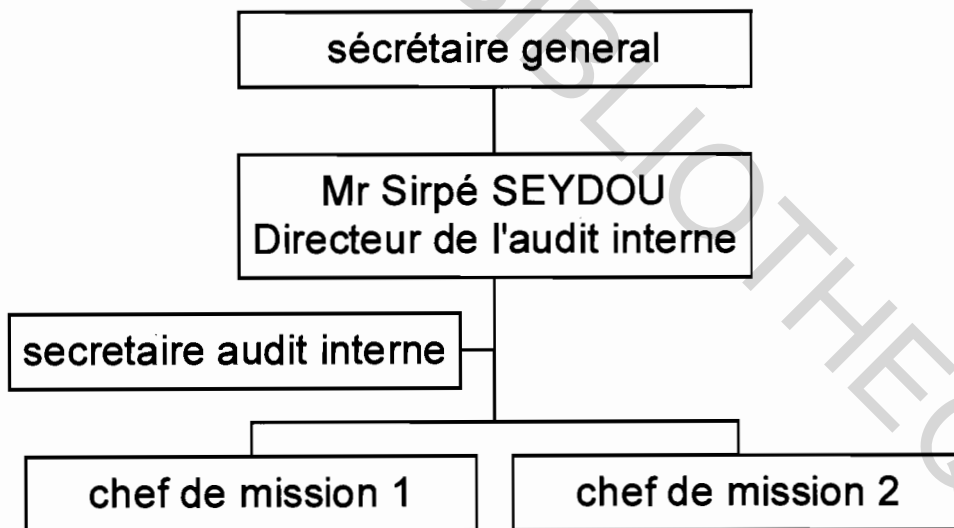
- le recensement et le suivi des risques majeurs de gestion
- la protection des actifs

- le contrôle de la fiabilité des informations
- le contrôle de l'application de la politique et des instructions de la direction du groupe
- l'amélioration des performances et de l'efficacité opérationnelle
- la mise en place des dispositions utiles et nécessaires à une maîtrise permanente des risques notés

1.2.3 Organigramme

L'audit interne groupe (AIG) est une structure rattachée au secrétariat général du groupe. L'AIG fonctionne comme un cabinet d'audit qui fournit ses services à ses clients qui sont les différentes entreprises du groupe. A ce titre l'audit interne a une organisation similaire à celle du cabinet pour répondre à un souci d'efficacité et de normalisation professionnelle. A ce jour, il convient de relever que la direction dispose d'un personnel de 4 cadres (un directeur, deux chefs de missions, un assistant) qui sont aidés au besoin par des stagiaires.

l'organigramme de l'audit interne groupe SIFCA



1.2.4 Les critères d'appréciation des auditeurs internes

Les auditeurs internes de SIFCA font l'objet d'évaluations basées sur les aptitudes à :

- conduire une mission
- faire remonter des points d'audit pertinents
- respecter les dead lines
- bien gérer les relations avec les audités

- rédiger des rapports d'audit et formuler des recommandations susceptibles d'améliorer la production des filiales
- travailler en équipe
- gérer dans la plus grande discrétion les instructions de contrôle
- gérer dans la plus stricte confidentialité les points d'audit sensibles

1.2.5 Les mesures de performances de l'audit interne groupe

Pour pouvoir apprécier ses performances, la direction de l'audit interne a mis en place un système de collecte de données basée sur :

- une planification annuelle
- un chronogramme attaché au planning annuel
- un système de compilation d'heures consacré à la réalisation des missions

1.2.6 Le périmètre d'intervention de l'audit interne

Le périmètre d'intervention est déterminé par la Direction du Groupe SIFCA. Toutefois, L'Audit Interne est susceptible d'intervenir dans toutes les filiales du groupe, dans tous les processus jusqu'au processus stratégiques dès lors qu'ils sont en relation avec les risques qui menacent la réalisation des objectifs du groupe.

Les filiales du Groupe SIFCA sont indiquées ci après et regroupés par filière.

Tableau 13: périmètre d'intervention de l'AIG

Filières	Sociétés	Type*	Localisation des différents sites
	Sifca holding	holding	Abidjan zone portuaire
Filière oléagineuse	COSMIVOIRE	SI	Abidjan vridi
	PALMCI	SI	Abidjan vridi(direction générale) Ehania Toumanguié Irobo Boubo Blidouba Iboké Gbapet Neka
	SHB	SI	bénin
Filière sucre	SUCRIVOIRE	SI	Abidjan (direction générale) Zuénoula borotou
Filière caoutchouc	SAPH	SI	Abidjan (direction générale) Bongo (après Alépé) Toupah(Dabou) Rapide gras (San pédro)
	GREL	SI	Ghana
Filière sacherie	FILIVOIRE	SI	Abidjan vridi
Filières des services	SODIMA	SC	Abidjan zone portuaire
	COMAFRIQUE	SC	Abidjan vridi
	ALIZES VOYAGES	SC	Abidjan plateau
	SIFCOM ASSUR	SC	Abidjan siege sifca
	COMETE	SC	Abidjan siege sifca

Source: sifca

1.2.6 Les risques couverts par l'audit interne

La direction de l'AIG recense en début de chaque année tous les risques majeurs qui doivent être couverts au cours de l'année.

Ces risques sont contenus dans un document intitulé planning d'audit interne et sont susceptibles d'être modifiés au cours de l'année d'application par la direction du groupe. Ce planning d'audit interne indique la nature des risques, les objectifs des travaux qui seront effectués, les périodes d'intervention et les intervenants.

De façon générale les sociétés du groupe qui ont des activités agricoles industrielles et commerciales sont exposées aux risques inhérents ci après :

- **les risques de production**

La production devant se faire au moindre coût en respectant les normes de productivité et de qualité de produits. L'AIG veillera à vérifier la réalité, la sincérité et l'exactitude des bilans matière et une validation des reportings mensuels sur la production.

- **les risques de marché**

Les marges dégagées par la plupart des sociétés du groupe sont tributaires des marchés mondiaux de matières premières. L'approche de l'AIG consistera à vérifier que les sociétés disposent d'un mécanisme fiable de suivi des cours mondiaux en rapport avec les coûts de revient des différents produits.

- **les risques liés au stock**

Les entreprises du groupe produisent et stockent d'importantes quantités de produits dont les valeurs influencent les résultats sociaux. L'approche consistera à vérifier les procédures de suivi mensuel des flux physiques ainsi que les principes de valorisation de stocks.

- **les risques clients**

Les produits doivent s'écouler à un bon prix de vente auprès des clients solvables. L'AIG s'attellera à valider les règles de détermination des prix de revient, de fixation des prix de ventes et de recouvrement des créances.

1.2.6.1 Cartographie simplifiée des risques

La cartographie simplifiée des risques représente les risques d'audit majeurs et les sociétés concernés par ces risques. Cette cartographie a été réalisée à partir des risques associés aux objectifs fixés par la direction générale du groupe et suite à un ensemble d'analyses stratégiques.

Tableau 14: cartographie des risques de SIFCA SA

GROS RISQUES	cos			shb			saph			fil			sucr			sodim			uniriz			com		
	L	M	H	L	M	H	L	M	H	L	M	H	L	M	H	L	M	H	L	M	H	L	M	H
Risque de marché			x			x				x	x				x			x			x			x
Risques sur opérations commerciales			x			x				x	x				x			x			x			x
Risques sur matière			x			x			x			x			x			x			x			x
Risques clients			x			x	x					x			x			x			x			x
Risques sur stocks			x			x			x			x			x			x			x			x
Risques de dérapage des comptes courants			x			x			x			x			x			x			x			x
Risques informatiques			x			x			x			x			x			x			x			x
Risques fiscaux			x			x			x			x			x			x			x			x
Risques liés aux achats à l'étranger			x			x			x			x			x			x			x			x

Source : guide de fonctionnement de l'AIG

- L : low
- M : moderate
- H : high

La présentation de l'entreprise nous a permis d'avoir une connaissance globale de l'environnement dans lesquelles l'audit interne exerce ses activités. SIFCA est un très grand groupe et ses attentes au niveau des audits internes sont multiples. L'AIG joue donc l'un des rôles les plus importants et des plus actifs dans le groupe. Raison supplémentaire pour multiplier les initiatives qualité et donner la preuve de sa valeur ajoutée.

CHAPITRE- II

LE DIAGNOSTIC QUALITE DE L'AUDIT INTERNE GROUPE

Après tous les développements théoriques que nous avons eu à faire, ce chapitre a pour objectif de présenter les résultats de notre étude. Bien évidemment nous nous sommes servi du modèle d'analyse que nous avons élaboré pour orienter nos analyses et conclusions. Après avoir fait une description de l'existant, la méthode de présentation des résultats se fondera sur les objectifs que nous avons fixés à ce mémoire à savoir :

- s'assurer de la conformité du processus d'audit interne aux normes professionnelles de l'audit interne ;
- déterminer l'efficacité de l'audit interne ;
- analyser la satisfaction des clients de l'audit.

Les propositions d'amélioration du processus d'audit interne seront faites au chapitre suivant.

2.1 Le diagnostic qualité à la direction de l'audit interne de SIFCA

L'approche évaluative du fonctionnement de l'audit interne et de ses acteurs est une exigence récente qui n'est pas encore réalisée par les services d'audit interne en Afrique.

Toutefois, la direction de l'audit interne de SIFCA a en projet de se soumettre à un audit de certification de l'IFACI.

Mais d'ores et déjà, l'AIG, s'est engagé dans le processus et qui a commencé par la certification de son directeur. Ce dernier a mis en place des procédures de fonctionnement, un système d'évaluation de la performance de son service et de ses auditeurs.

De ce fait, la conformité aux normes professionnelles de l'audit interne est un intérêt particulier pour le directeur. Des audits qualité des services de contrôle sont effectués par le directeur de l'audit interne. A titre d'exemple, chacune des filiales ayant des services d'audit a fait l'objet de ce type d'audit.

2.2 Présentation des résultats de l'étude

2.2.1 La conformité aux normes professionnelles de l'audit interne

2.2.1.1 synthèses de l'analyse de conformité

Avant d'analyser les insuffisances relevées nous synthétiserons les résultats comme ci-après

- Dans un premier tableau (tableau 16) nous donnerons notre évaluation du degré de conformité aux normes de l'audit interne ainsi qu'une cotation en fonction des insuffisances notées.

Tableau 15: méthode de cotation

<i>cotation</i>	<i>signification</i>
1	Non-conformité
2	Normes appliquées partiellement
3	Conforme aux normes

Source : nous même

- Dans un deuxième tableau (tableau 14) nous indiquerons les insuffisances relevées ainsi que les normes concernées

Tableau 16: Evaluation de la Conformité par rapport aux normes de l'IIA

Numéro et intitulé de la norme	Niveau de conformité		
	1	2	3
1000-Mission, pouvoirs et responsabilité		X	
1100-Indépendance et objectivité		X	
1200-Compétence et conscience professionnelle			X
1300-Programme d'assurance et d'amélioration qualité		X	
2000-Gestion de l'audit interne			X
2010- planification			X
2020- communication et approbation			X
2030- gestion des ressources			X
2040- règles et procédures			X
2050-coordination			X
2060- rapport au conseil et à la DG			X
2100-Nature du travail			X
2110-management des risques		X	
2120-contrôle			X
2130- gouvernement d'entreprise		X	
2200-Planification de la mission			X
2201- considérations relatives à la planification			X
2210-objectifs de la mission			X
2220-champs de la mission			X
2300-Accomplissement de la mission			X
2310-identification des informations			X
2320-analyse et évaluation			X
2330-documentation des informations			X
2340- supervision de la mission			X
2400-Communication des résultats			X
2410-contenu de la communication			X
2420-qualité de la communication			X
2430- indication de non conformité			X
2440-diffusion des résultats			X
2500-Surveillance des actions de progrès		X	
2600-Acceptation des risques		X	
EVALUATION GLOBALE			X

Source : nous même

De façon globale, l'évaluation est conforme mais des insuffisances doivent être corrigées. Les notes attribuées reflètent notre évaluation de degré de mise en œuvres des MPA, au regard de l'impact des faiblesses constatées sur les normes et de leur impact sur le fonctionnement de l'audit interne.

Tableau 17: synthèse des insuffisances relevées

1. Normes	2. Insuffisances relevées
Norme 1000 : Missions, pouvoirs et responsabilités	<ul style="list-style-type: none"> - Les liens de subordination entre l'audit interne groupe et les services d'audit des filiales ne sont pas perceptibles. - Charte de l'audit interne n'est pas complète
Norme 1100 : indépendance et objectivité	<ul style="list-style-type: none"> - L'intérim du secrétariat général.
Norme 1300 : programme d'assurance de la qualité	<ul style="list-style-type: none"> - la satisfaction des audités n'est pas prise en compte - le fait de considérer la direction générale comme client principal - tous les aspects de l'audit interne ne sont pas couverts
Norme 2110 : management des risques	<ul style="list-style-type: none"> - le processus n'est pas formalisé - la liberté accordée aux filiales de gérer elle-même leurs risques
Norme 2130 : processus du gouvernement d'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> - participation de l'audit interne au processus - la non évaluation des processus en place - rôle de l'audit interne vis-à-vis du gouvernement d'entreprise n'est pas spécifié
Norme 2500 : surveillance des actions de progrès	<ul style="list-style-type: none"> - la surveillance n'est pas permanente et systématique - la procédure n'est pas correctement établie

Source : nous même

2.2.1.2 Discussions et Commentaires

➤ insuffisances sur le plan organisation et le fonctionnement de l'audit interne.

Constat

Des insuffisances sont relevées au niveau de l'organisation du service d'audit interne notamment dans ses relations avec les autres services d'audit des filiales.

En principe, la structure de l'audit interne dans le groupe est une structure matricielle : les auditeurs internes des filiales dépendent hiérarchiquement de leurs directions générales et fonctionnellement de la direction de l'audit interne groupe.

Cependant, ce lien avec la direction de l'audit interne n'est pas perceptible dans la pratique.

On peut également noter une absence de coordination entre l'AIG et les services d'audit des filiales. Il n'y a pas de coordination de méthodes entre les différents services. De ce fait, certains plans d'audit sont élaborés et exécutés localement sans concertation avec l'audit interne groupe.

Impact

Puisque dans la pratique les liens hiérarchiques et fonctionnels avec l'audit interne sont difficilement perceptibles, on peut considérer qu'un problème d'indépendance peut se créer dans la mesure où l'audit interne de chaque filiale ne rend compte qu'à sa direction générale sans forcément en référer à la direction de l'audit du groupe. Il peut avoir donc un risque de collusion entre les directions générales et leurs services d'audit interne.

A cela pourrait s'ajouter une mauvaise circulation des informations (par exemple retard dans l'acheminement de certains reportings) au sein du groupe notamment les informations relatives au contrôle interne, des insuffisances dans la couverture des risques, et des thèmes redondants (source de perte de valeur).

➤ **Insuffisances de la charte d'audit interne**

Constat

Conformément à la norme 1000 de l'IIA, la mission, les pouvoirs et les responsabilités doivent être formellement définies dans une charte et être cohérents avec les normes. La charte doit établir clairement la position de l'audit interne groupe dans l'organisation.

Ainsi on s'aperçoit à l'analyse de la charte que :

- le guide de fonctionnement qui fait office de charte n'a pas fait l'objet de révision depuis 2002 sauf pour la mise à jours des plans d'audit annuels.
- les pouvoirs de l'audit interne groupe ne précisent pas les modalités de libre accès et de non restriction pour l'obtention des informations auprès des employés.
- Les interactions de l'audit interne avec le comité d'audit ne sont pas détaillées et le rattachement fonctionnel avec celui ci n'est pas défini.

La charte n'est pas diffusée dans l'organisation surtout auprès des directions générales des filiales.

Impact

Le document actuel de l'audit interne groupe ne permet pas d'informer de façon précise les nouveaux membres de l'équipe d'audit et les clients de l'audit interne sur le rôle que joue l'AIG dans le programme de gouvernance du groupe.

L'absence de pouvoirs clairement définis peut entraîner un risque de rétention de certaines informations ou d'obtention d'informations biaisées. Ce risque sera d'autant plus élevé que les liens avec les audits internes ne sont pas formalisés.

➤ **Insuffisance concernant l'indépendance**

Constat

La norme sur l'indépendance (norme 1100) fixe clairement que l'audit interne doit être indépendant et objectif. Cette indépendance s'apprécie du point de vue des jugements sans partialité et sans préjugés mais également du point de vue des activités qu'il audite.

On a cependant constaté que le directeur de l'audit interne assurait l'intérim du secrétaire général en cas d'absence de ce dernier. Ce fait constitue une atteinte à l'indépendance selon la norme 1130. Toutefois cet intérim a été accepté par le directeur de l'audit interne parce que l'activité de la holding est très légère et n'a pas d'influence sur les filiales.

Impact

L'impact de cette non conformité n'est pas véritablement important du point de vue risque surtout qu'il s'agit de répondre à des questions de commodités de gestion opérationnelle. L'impact sur les résultats du groupe en terme de probabilité et d'occurrence est faible. A ce niveau la prééminence du conseil prime sur l'opérationnel.

Mais ce constat entre tout de même en contradiction avec la norme et constitue une atteinte à l'indépendance (MPA 1130) puisque selon la norme en question, les auditeurs internes devraient éviter dans la mesure du possible d'exercer des responsabilités opérationnelles.

➤ **Insuffisances au niveau du programme d'assurance et d'amélioration qualité**

Constat

Les constats que l'on peut faire à ce niveau sont les suivants :

- les audits qualité déjà effectués n'ont porté que sur la revue de l'organisation ;
- La satisfaction des audités n'est pas évaluée périodiquement en fin de mission ;

- L'audit interne groupe considère seulement comme client la direction générale du groupe ;
- Le programme qualité n'englobe pas toutes les dimensions de l'audit interne

Impact

Les insuffisances au niveau du programme qualité peuvent avoir les conséquences suivantes :

Pas de retour sur le respect des exigences de qualité fixées par les normes et éventuellement par le management.

Apparition de la non qualité dans l'exécution du travail dans la mesure où les auditeurs absorbés par leur travail quotidien ne peuvent se rendre compte par eux même des erreurs et non conformités éventuelles.

Une lenteur sera constatée dans l'adaptation aux attentes des clients.

L'audit interne ne pourra pas recueillir les plaintes et récriminations non exprimées ; ce qui peut être à la base d'une crise de confiance entre auditeurs et audités.

Les normes de la pratique de l'audit interne ne seront pas appliquées convenablement par les auditeurs.

Le fait de considérer seulement la direction générale comme client privilégié de l'audit interne peut créer un désintérêt de la part des autres clients. Ce qui peut entraîner quelques pertes de temps et risque parfois de créer un climat relationnel tendu.

La gestion de la base de données pour le suivi des recommandations et des plans de d'actions découlant des missions ne pourra se faire efficacement.

➤ **Des insuffisances au niveau du management des risques**

Constat

Selon la norme 2110 la direction de l'audit interne doit évaluer le processus de management des risques en s'assurant de son efficacité. Cette évaluation fait partie des objectifs prioritaires de l'audit interne

Le constat général qu'on peut faire à SIFCA est que le management des risques est un style de management et SIFCA n'est pas engagée officiellement dans cette démarche. La culture en matière de management des risques n'est pas encore intégrée à la culture de l'organisation.

Mais en pratique, il y a une gestion suivant les risques confiés à une cellule qui en assure le suivi. Cette cellule est composée des directeurs des filiales, de la direction générale et de l'audit interne. Chaque filiale gère ses risques et les expose directement à la direction générale. Cette démarche n'est pas formelle et l'audit interne intervient pour en assurer le contrôle. A cet effet il fait des reportings sur les risques importants.

Dans l'exécution de leur mission les auditeurs internes interviennent dans le processus pour leurs planifications, en recensant en début de chaque année tous les risques majeurs qui doivent être couverts au cours de l'année. Aussi, l'audit interne fait le reporting sur certains risques importants relatifs aux stocks et à la trésorerie. Les autres risques sont gérés directement dans les filiales.

Le tableau ci après récapitule l'intervention de l'audit interne groupe dans le processus de management des risques de SIFCA.

Tableau 18: intervention de l'AIG dans le processus de management des risques

Identifier les risques	oui
Les évaluer	oui
Les hiérarchiser	oui
Les traiter	non
Suivre leur évolution	parfois
Réaliser un reporting sur cette évolution	oui
Evaluer le processus en lui -même	non

Source : nous même

Impact

Sans processus formels de management des risques, des faiblesses pourraient survenir dans ces processus et leur évaluation n'en sera que plus difficile. Ces faiblesses pourraient être dues à une mauvaise appréciation du caractère exhaustif de l'analyse des risques effectuée d'une part par le management des filiales et d'autre part le management du groupe.

L'absence d'évaluation va entraîner un mauvais contrôle des risques et une augmentation des risques résiduels.

➤ Les insuffisances au niveau du processus de gouvernement d'entreprise

Constat

Le processus est bien en place à SIFCA avec la création du comité d'audit, des comités filiales et des comités matières premières. En plus de comité d'audit, l'audit interne groupe participe directement dans le fonctionnement des autres comités.

cependant, dans ses plannings, il n'est pas pris en compte les évaluations du processus de gouvernement nécessaire pour s'assurer de son efficacité.

Impact

Le fait d'être impliqué directement dans les processus mis en place peut engendrer un problème d'indépendance et d'objectivité lors de l'évaluation du processus.

➤ Insuffisances dans le processus permanent de suivi des actions de progrès.

Constat

Après identification des différentes recommandations et leurs modalités de mise en œuvre établies avec la filiale auditée, l'audit interne groupe effectue le suivi pour les recommandations de grandes importances et au besoin demande aux auditeurs internes de ces filiales de la faire. Pour les autres recommandations moins importantes, ces suivis ne sont fait que lors de la mission suivante dans la même filiale. Laquelle mission peut avoir lieu après un an et même plus.

De plus, dans la charte il n'est pas défini la responsabilité du suivi, ni de procédures de suivi.

Impact

Une lenteur dans le suivi des recommandations peut avoir des conséquences incalculables même pour les recommandations qu'on peut juger moins importantes.

2.2.2 Résultats sur la satisfaction des clients de l'audit interne.

L'analyse de la satisfaction des clients de l'audit interne groupe nous permettra de faire ressortir ses points faibles et leurs sources.

Elle fait suite à un questionnaire que nous avons envoyé dans 3 entreprises du groupe. Ce questionnaire comprend 25 critères que nous avons identifiés comme étant importants pour le fonctionnement de l'audit interne. L'enquête a été complétée par nos propres observations.

Cette enquête donne une appréciation sur le fonctionnement de l'audit interne et l'analyse montre que les points de vue sont divergents d'une entreprise à l'autre. Plus précisément pour les critères comme les relations avec l'audit interne, le comportement des auditeurs, l'image de l'AIG, la communication interpersonnelle.

Les divergences de points de vue sont fonction du niveau d'objectivité. Laquelle objectivité est aussi fonction des relations que l'enquêté a avec l'audit interne. Ainsi, lorsqu'un audité a eu des difficultés avec l'audit interne, il portera un jugement moins objectif que les autres. Toutes fois, les niveaux hiérarchiques des répondants peuvent nous rassurer sur un niveau d'objectivité acceptable.

Il n'en demeure pas moins qu'on puisse tirer certaines tendances nous permettant de déterminer les points faibles et les points forts.

Les points qui se dégagent sont résumés dans le tableau suivant :

Tableau 19: Points forts et faibles de l'AIG

POINTS FAIBLES	POINTS FORTS
Manque de communication	La Planification annelle
Durée des audits	La participation des audités aux processus
L'approche d'audit	La confidentialité des informations
La prise en considération de leurs attentes	Le respect de la déontologie
	La compétence
	Le professionnalisme

Source : nous même

Les points faibles que l'analyse révèle concorde avec nos observations majeures relatives aux relations avec les audités.

Le manque de communication concerne la communication sur les activités de l'audit interne, sur le rôle et les méthodes de travail de l'audit interne. La durée des audits part du début de la mission à la remise du rapport d'audit. L'approche d'audit englobe outre les aspects techniques, la façon de travailler avec les audités.

En effet, les points faibles ont un lien étroit avec « les relations avec les clients ». Les difficultés relationnelles avec les audités peuvent avoir pour cause l'absence de communication, la durée des audits, l'approche d'audit et la non prise en considération des attentes des clients.

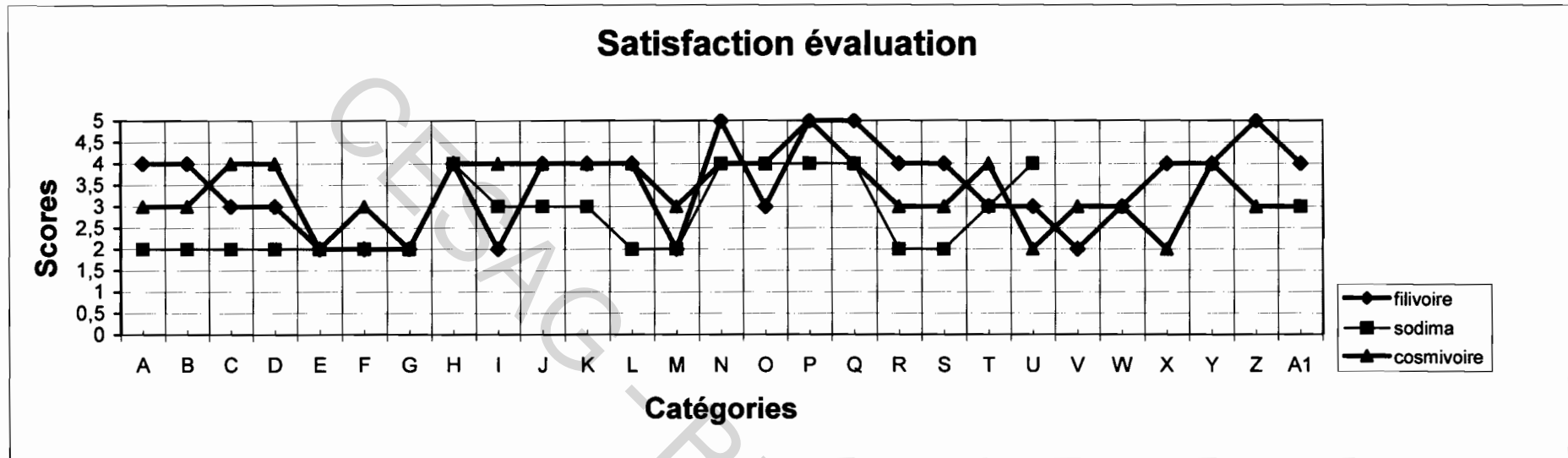
Le problème ne se situe pas au niveau des aptitudes à pouvoir faire les missions, car cela se confirme lorsqu'on analyse les points forts qui sont tous liés à l'aptitude au travail. Les audités ne remettent pas en cause leur travail.

Mais le problème réside dans la façon de gérer les relations avec les clients et surtout de les placer au centre du processus d'audit du début à la fin des missions et même au delà.

S'il y a bien également un point sur lequel les personnes interviewées ont été unanimes c'est que la direction de l'audit interne ne communique pas, alors que la meilleure façon de lever les équivoques c'est à travers la communication.

Ce qu'il faut noter cependant, c'est que la vraie valeur de l'audit interne groupe est reconnue par le conseil d'administration et la direction générale mais la plupart des audités (ceux qui sont censés fournir l'information à la base) peuvent ne pas cerner la mission exacte de l'audit interne.

Le graphique de la page suivante représente les résultats de l'enquête de satisfaction.



A=les relations avec l'audit interne	I=leur connaissance techniques de l'activité	Q=le feedback	Y=votre implication lors des audits
B=le comportement des auditeurs	J=le respect de la déontologie	R=la clarté des rapports	Z=la valeur ajoutée de l'audit interne à votre activité
C=l'image de l'audit interne	K=la compétence de l'audit interne	S=la précisions des recommandations	A1=votre satisfaction globale de l'audit interne
D=leur capacité de communication interpersonnelle	L=le professionnalismes des auditeurs	T=le temps de diffusion des rapports	
E=la communication sur leurs activités	M=la prise en considération de vos attentes	U=le suivi des recommandations	
F=la durée des audits	N=la planification annuelle des audits	V=l'organisation de la direction de l'audit interne	
G=l'approche d'audit	O=votre implication dans le processus de planification	W=la qualité du service	
H=l'indépendance de l'audit interne	P=la confidentialité des informations	X=l'identification de vos besoins	

2.2.3 Résultats sur l'évaluation de l'efficacité

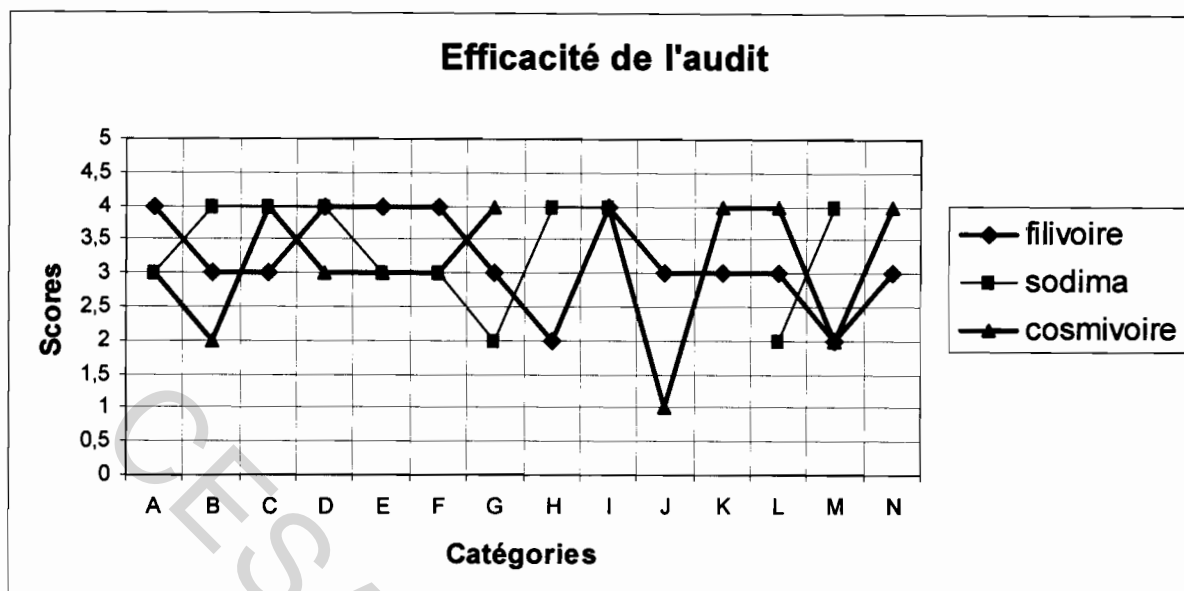
L'efficacité de l'audit interne a été aussi apprécié selon les critères liés aux objectifs assignés à l'AIG. Cette évaluation montre la capacité de l'AIG à atteindre ses objectifs.

La figure suivante montre l'évaluation de l'efficacité mais on peut dire qu'elle est globalement bonne en ce qui concerne l'atteinte des objectifs fixés à l'audit interne à savoir :

- le recensement et le suivi des risques de gestion
- la protection des actifs
- le contrôle de la fiabilité des informations
- le contrôle de l'application des instructions de la direction du groupe

Cependant, les recommandations qui sont faites lors des missions et plus particulièrement leur suivi mérite une attention particulière. Cette observation confirme l'observation faite dans l'analyse de conformité relative aux actions de progrès.

En outre, l'AIG doit aussi être en mesure d'assister les services dans leurs demandes de conseil.



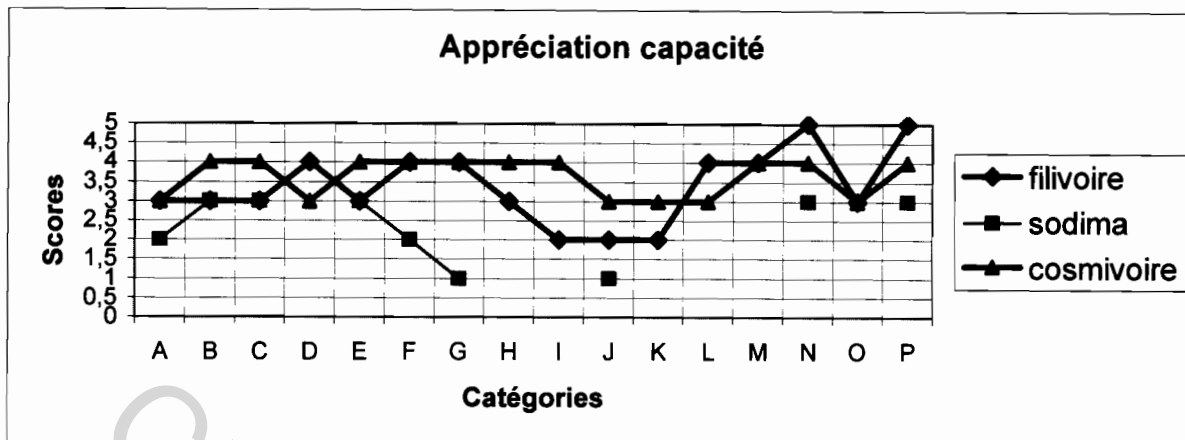
A : le recensement et le suivi des risques de gestion	H : la prise en considération de vos risques dans le planning d'audit
B : la protection des actifs	I : l'encouragement à un effort de participation entre votre service et l'AIG
C : le contrôle de la fiabilité des informations	J : l'assistance pour vos requêtes spéciales
D : le contrôle de l'application des instructions de la direction	K : faire des rapports clairs, concis et corrects
E : l'amélioration des performances et de l'efficacité opérationnelle	L : faire des recommandations raisonnables utiles pour votre service
F : la mise en place des dispositions nécessaires à une maîtrise des risques	M : le suivi des recommandations
G : faire des rapports clairs, concis et corrects	N : instaurer un feedback positif

2.2.4 Résultats sur l'évaluation des capacités des auditeurs

Par capacité, nous entendons les valeurs intrinsèques que les auditeurs doivent avoir pour exercer leurs missions avec efficacité.

A ce niveau également les appréciations sont divergentes. Mais les auditeurs doivent faire attention aux points suivants : diplomatie, ouverture d'esprit et le sens de l'écoute. Ces éléments sont essentiels pour toutes relations avec les audités.

Le graphique suivant donne l'évaluation des enquêtés sur les capacités des auditeurs.



A : niveau d'objectivité	I : ouverture d'esprit
B : aptitude aux relations humaines	J : diplomates
C : aptitude à la communication	K : sens de l'écoute
D : considération pour toutes les activités	L : esprit critique
E : clarté et la précision des propos	M : discrétion
F : constructifs	O : disponibilité
G : respectueux des faits	P : impartialité
H : efficacité et rapidité	Q : confidentialité

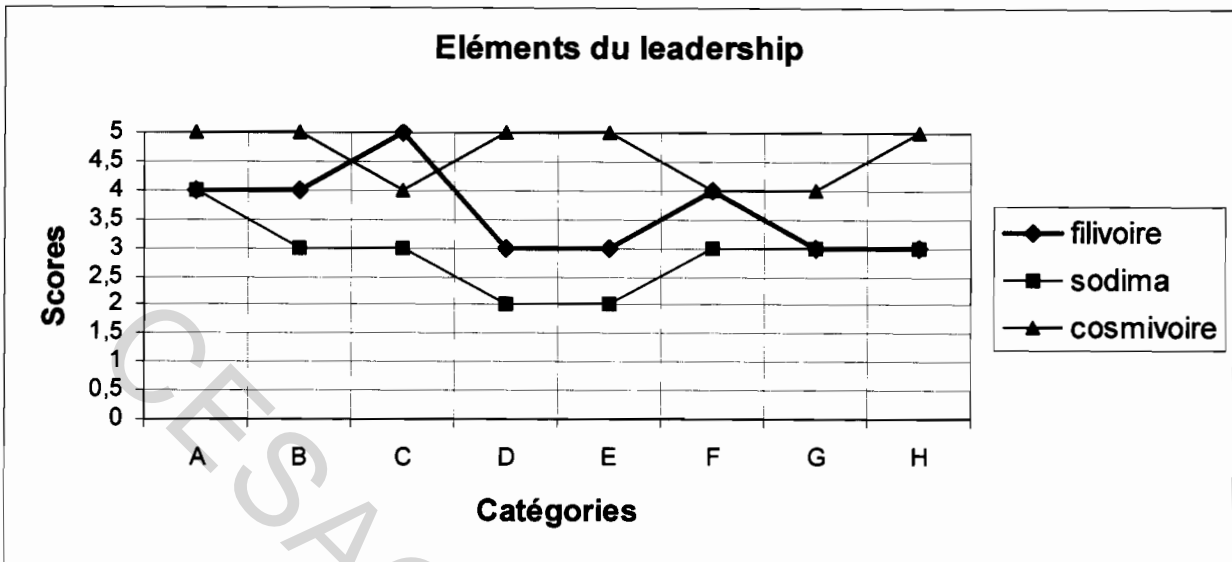
2.2.5 Résultats sur l'évaluation du leadership

Les personnes les mieux placées pour à apprécier le leadership de responsable de l'audit interne sont les auditeurs. Ceux-ci n'ont pas eu apprécié le leadership de leur responsable.

Néanmoins, nous feront nos commentaires sur la base de nos observations et sur celles de certains clients à qui nous avons demandé de donner leurs avis sur l'attitude de facilitation et l'orientation client du directeur de l'audit interne.

Ce que nous avons pu observer, c'est que le style de management du directeur est un management orienté client. C'est un style qui s'adapte au niveau de compétence des auditeurs. En outre, il, permet à chacun de gérer ses performances et ne met pas de barrière entre lui et son équipe et ceux-ci peuvent avoir recours à lui autant de fois qu'ils le désirent.

Toutefois les observations des audités révèlent des dimensions qui méritent d'être améliorées. Ce sont le respect des différences et l'accessibilité. Ces deux éléments jouent un rôle dans l'efficacité de la communication. Cela peut s'expliquer par le niveau de responsabilité du directeur qui ne peut répondre à toutes les sollicitations en même temps.



I=ATTITUDE DE FACILITATION II=ORIENTATION CLIENT

A=capacité à communiquer

B=maturité professionnelle

C=degré de confiance

D=respect des différences

E=accessibilité

F=qualité des services

G=capacité à anticiper les tendances à venir

H=capacité à gérer les changements

2.2.6 Evaluation de l'environnement

L'ambiance et l'environnement de travail sont bons. Le rangement des bureaux ainsi que l'absence de cloisons favorisent le travail en équipe et facilitent les échanges entre les auditeurs et leur responsable.

L'environnement de contrôle dans les sociétés sous contrôle est moyen. A ce niveau, l'AIG apprécie l'environnement de contrôle lors ses missions.

Dans une évaluation du contrôle interne, les auditeurs internes ont besoin de considérer toutes les composantes du contrôle interne y compris l'environnement de contrôle. L'AIG se base également sur l'évaluation de l'environnement de contrôle pour tirer ses conclusions au sujet du contrôle interne. Cette méthode est appropriée et peut être de nature à renforcer les conclusions sur le contrôle interne. En apparence le contrôle interne peut paraître bon alors

que dans la réalité il ne l'est pas. Par contre en évaluant lors des missions l'environnement de contrôle particulièrement la philosophie et le style de la gestion, la vraie image de l'entité auditée ressort.

2.2.7 Analyse des principaux résultats

Suite à la présentation des résultats relatifs à l'évaluation de la satisfaction, à l'efficacité de l'audit, à l'appréciation des capacités des auditeurs et au leadership du responsable de l'audit interne, une analyse mérite d'être faite. Nous serons donc amené à effectuer 2 niveaux d'analyse.

Le premier concerne la tendance générale de ces évaluations et le deuxième niveau concerne la détermination des éventuelles causes des non qualités identifiées à partir de l'exploitation des résultats.

Lorsqu'on observe les différentes courbes, le principal constat qui se dégage concerne le niveau de notation et de satisfaction de SODIMA qui est relativement plus bas que celui des deux autres sociétés du groupe. Ce fait est peut être révélateur d'un malaise qui existe entre l'AIG et SODIMA. Alors pourquoi ces notations?

Les raisons suivantes peuvent l'expliquer :

- la proximité de SODIMA avec la holding où se situe la direction de l'audit interne contrairement aux deux autres. Ce qui fait qu'ils sont en contact plus souvent avec l'audit interne que les autres.
- La nature des relations personnelles.
- SODIMA a fait l'objet d'un audit quelques temps avant l'envoi de ce questionnaire.

Cette dernière réponse nous semble être la cause la plus importante. En effet on peut déduire que suite à l'audit qui a été effectué les audités sont restés mécontents des prestations de l'audit interne. Plusieurs causes peuvent expliquer ce mécontentement. Ça pourrait être :

- la qualité du service reçu (aspects comportementaux etc.) ;
- les constats faits par l'audit interne et qui n'ont pas trouvé leurs adhésions ;
- Les recommandations inopportunes ;
- Une fraude qui aurait été décelée et mettant en cause directement les interviewés ;
- Etc.

L'AIG a-t-il eu écho d'éventuelles récriminations ?

Si oui a-t-il essayé de les résorber et par quels moyens ?

Si non, pourquoi ?

La réponse est assurément non. Parce que l'audit interne n'a pas eu de feedback sur le déroulement de l'audit. Pourquoi ? Parce qu'il n'a pas jugé utile de se préoccuper de la satisfaction de ces clients. Ainsi, l'AIG aurait décelé les éventuelles raisons s'il avait un questionnaire de satisfaction post audit.

Si l'AIG avait eu écho d'éventuelles récriminations il devrait essayer de les aplanir pour faciliter à l'avenir les prochaines missions.

On constate également que certaines questions de la part de certains enquêtés n'ont pas fait l'objet de réponse. Cela peut s'expliquer de la manière suivante.

- soit les interviewés n'ont pas compris le sens de la question ;
- soit la formulation de la question n'a pas permis leur compréhension ;
- soit ils n'ont pas jugé utile d'y répondre.

Le deuxième niveau d'analyse est une analyse « cause à effet » des principales non qualités.

Les non qualité analysées sont : la durée des audits, la communication défaillante et l'approche d'audit.

L'usage du digramme d'ISHIKAWA nous paraît indiqué ici pour analyser les différentes non qualités. La détermination de ces causes aurait dû faire l'objet d'un « *brainstorming* » mais dans ce cas présent, elles sont basées sur nos propres analyses.

Ainsi pour la durée des audits qui s'avère plus longue, les 4 tiges développées permettent d'établir un rapport entre les causes éventuelles et la non qualité. Ces tiges sont : les audités, les méthodes, le milieu, les ressources humaines.

Les audités affectent la durée des audits par la rétention des informations, le manque de participation, la non disponibilité et l'absence de participation lors des audits.

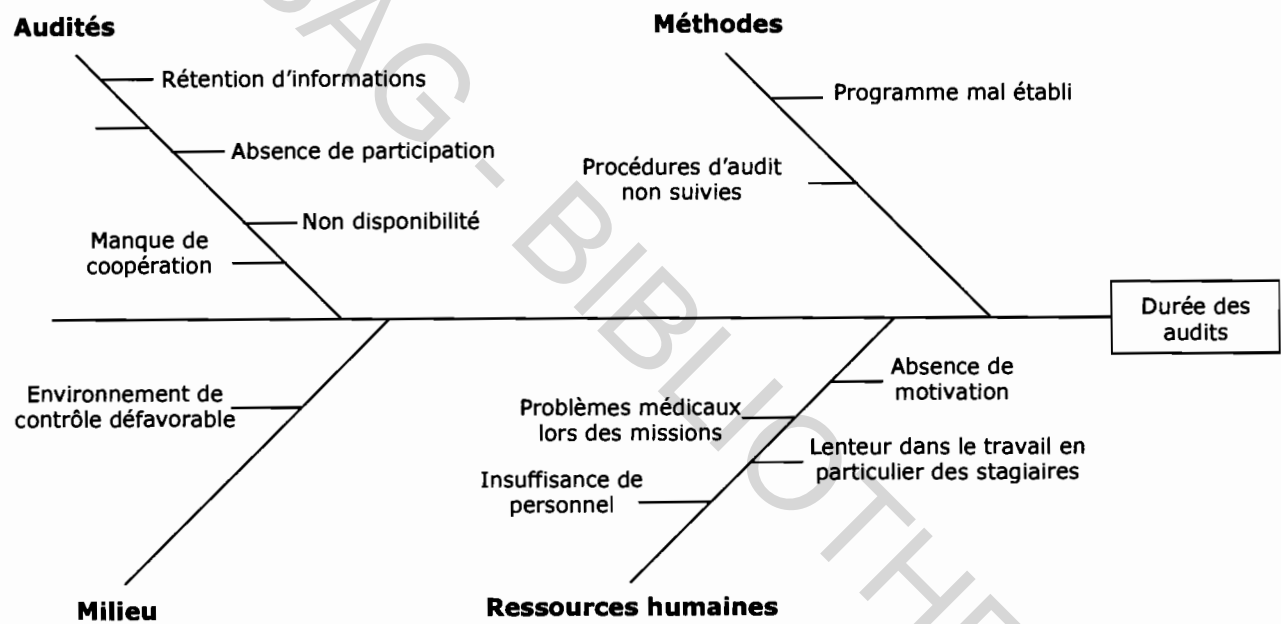
Les méthodes à travers le non suivi des procédures et la programmation mal établie agissent également sur la durée des audits.

L'environnement de contrôle éventuellement défavorable dans certaines unités est une cause à ne pas négliger.

A coté de cela, les ressources humaines de la DAI ne sont pas en reste des causes. L'insuffisance du personnel constitue la cause majeure de la durée des audits. Les problèmes médicaux des auditeurs bien que rare et indépendante de la volonté agissent également. Cette cause a été la raison du report de plus d'une semaine de la fin d'une mission.

Le diagramme de cause à effet suivant recense les causes susceptibles d'agir sur la durée des audits.

Figure 10: diagramme des causes de la durée des audits



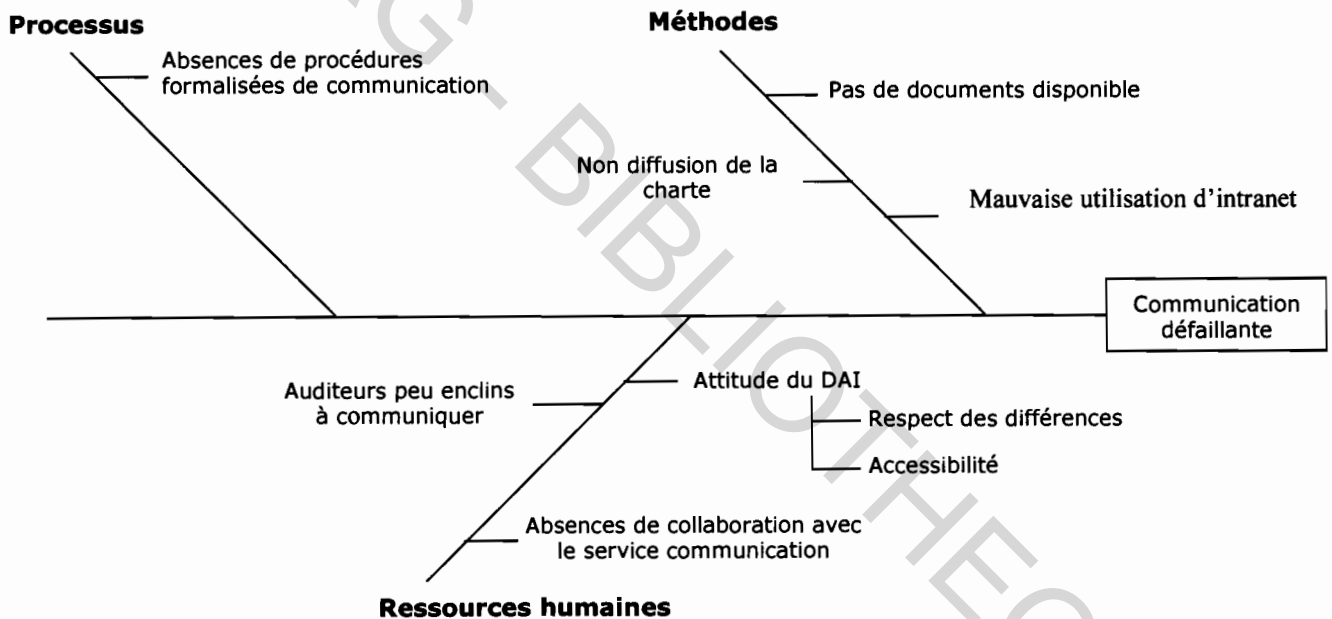
Source : nous même

La défaillance de la communication est une des non qualités pour laquelle l'ensemble des enquêtés a été unanime. La charte de l'audit interne n'est pas diffusé dans l'ensemble de l'organisation, ce qui a pour désavantage de ne pas informer sur les pouvoirs réels de l'audit interne. Cette non connaissance de ces pouvoirs est bien sur à la base de bien de conflits. Intranet outil puissant de communication n'est pas utilisé dans ce sens pour la diffusion de cet instrument de communication qu'est la charte.

Les auditeurs sont aussi responsables de la défaillance de la communication ainsi que l'absence de procédures formalisées de communication.

Le diagramme développé par la suite présente ces différentes causes.

Figure 11: diagramme de causes à effet pour la communication défaillante



Source : nous même

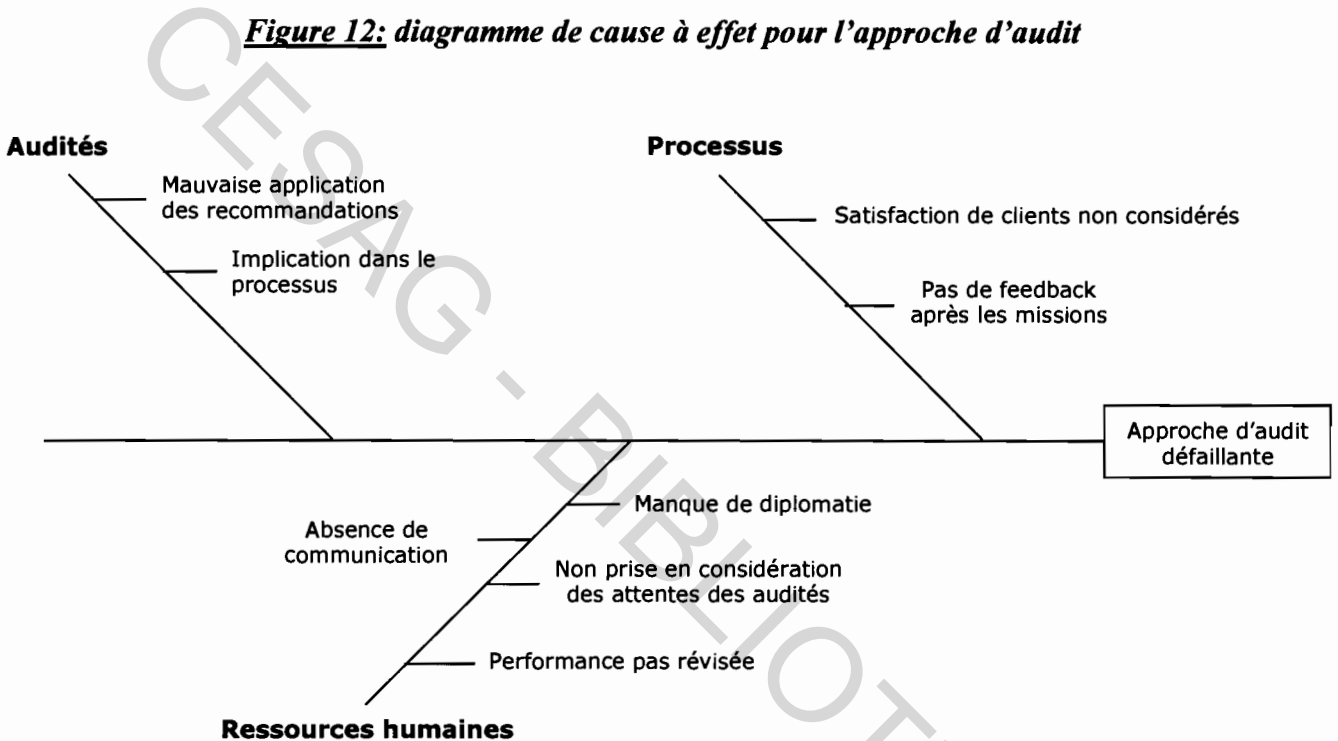
La principale cause de la défaillance de l'approche d'audit se situe au niveau même du processus d'audit. En effet la satisfaction des audités n'est pas appréciée. L'importance de

cette étape du processus n'est plus à démontrée mais sa négligence peut être source de bien de difficultés.

Une approche sans implication réelle des audités est source de difficultés. Lorsque les audités ne sont pas totalement impliqués

Au niveau des ressources humaines, l'absence de communication avec ces différentes causes comme vue plus haut agit sur l'approche d'audit.

Figure 12: diagramme de cause à effet pour l'approche d'audit



Source : nous même

Ce qu'on peut retenir de façon globale. C'est que toutes ces non qualités ainsi que les différentes causes identifiées concernent le processus d'audit.

Les insuffisances que nous avons soulevées dans ce chapitre mérite d'être corrigée, pour cela nous avons fait quelques propositions dans le chapitre suivant.

CHAPITRE -III

DISCUSSIONS ET PROPOSITIONS D'AMELIORATION

Ces propositions concerne le plan organisationnel, la conformité aux normes, l'approche marketing, le système d'évaluation qualité ainsi que le questionnaire de satisfaction.

3.1 Propositions sur le plan organisationnel et pour la conformité aux normes.

3.1.1 Pour l'amélioration de son organisation

- Des décisions doivent être prises par le conseil et la direction du groupe pour redéfinir le rôle de l'audit interne groupe et définir les liens entre les services d'audit interne des filiales et la direction de l'audit interne groupe.

- Le rôle de l'audit interne doit être redéfini. En effet la direction de l'audit interne groupe devrait représenter la structure de l'organisation toute entière c'est à dire adopter une structure partiellement décentralisée avec une direction de l'AIG en charge de la coordination des départements d'audit des filiales, ce qui permettra l'harmonisation des méthodes, de façon à garantir la cohérence de la démarche.
Dans l'exécution de leur mission, les services d'audit doivent être autonomes jusqu'à un certain niveau pour ce qui est des missions transversales que peuvent leur confier leurs directions générales respectives mais il faut qu'il y ai un niveau de concordance avec l'audit interne groupe notamment dans l'initiative de l'élaboration des plannings, de la conception des méthodes et utilisation des outils dans le groupe.

- La direction du groupe devrait favoriser également une déclinaison du comité d'audit groupe en des comités d'audit au niveau des différentes filiales pour notamment valider les plans d'audit des filiales et surveiller le bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne au niveau des filiales. Cette structuration renforcera le gouvernement d'entreprise au sein du groupe.

3.1.2 Pour l'amélioration de la charte d'audit interne

- La charte d'audit interne actuelle nécessite une révision substantielle et doit tenir compte des recommandations faites au point précédent relatif à la réorganisation de l'audit interne groupe.

La charte devra faire éventuellement mention de la nature des missions de conseil qui peuvent être attribuées à l'audit interne.

Définir clairement le rattachement fonctionnel de l'AIG au comité d'audit et déterminer les responsabilités de surveillance de l'audit interne par le comité d'audit.

Il faudra également que la direction générale matérialise ses communications sur les pouvoirs de l'audit interne au sein du groupe notamment, par une diffusion sur papier et par e mail, accompagnée d'un courrier du président et du directeur général de SIFCA aux différents chefs de services, directeurs, directeurs généraux du groupe.

3.1.3 Sur la responsabilité de l'intérim

- Attribuer autant que possible la responsabilité de l'intérim à un autre cadre de la holding. Si toute fois, pour des raisons qui lui paraissent logiques, le management insiste pour lui faire attribuer la responsabilité de l'intérim, alors cela devrait être mentionné dans la charte d'audit interne en fixant des clauses limitatives.

3.1.4 Sur le programme d'assurance de la qualité

- le directeur de l'audit interne doit mettre en place un système d'assurance et d'amélioration qualité suffisamment détaillé pour couvrir tous les aspects du fonctionnement et de la gestion du service d'audit interne. Comme préconisé par la MPA 1300-1 dans le cadre d'une structure importante en terme de nombre d'unités et de sites comme la SIFCA, le directeur de l'audit interne doit surtout favoriser la

création d'une fonction « assurance et amélioration qualité » formelle et indépendante incluant les services d'audit des filiales. Il pourra déléguer cette responsabilité à l'un des chefs de missions.

Le directeur de l'audit interne pourra s'il le pense nécessaire engager sa direction dans une démarche de type ISO. Ce qui sera une sorte d'anticipation dans la mesure où la direction de l'audit interne sera amené à un moment donné de faire des audits qualités compte tenu des évolutions managériales.

A cette fin, l'audit interne constituera un vecteur de progrès pour l'entreprise en jouant le rôle de promoteur pour le développement de la démarche qualité dans toutes les activités du groupe.

3.1.5 Sur le management des risques

- Les évaluations des processus de management des risques identifiés dans les filiales doivent faire partie du programme d'audit annuel au même titre que les autres missions d'audit.

La mise en place d'un processus structuré et formalisé d'analyse des risques et du contrôle interne au sein du groupe s'avère nécessaire.

3.1.6 Sur le gouvernement d'entreprise

- L'audit interne doit jouer pleinement son rôle d'assistance au processus de gouvernance en donnant l'assurance au management et au conseil de l'efficacité des mécanismes de suivi, d'encadrement et de contrôle mis en place dans le cadre de son implantation.

Ce rôle doit être développé dans la charte d'audit interne, en mettant l'accent sur son intervention en matière de culture éthique et de préservation des valeurs dans le groupe.

3.1.7 Sur la surveillance des actions de progrès

- Formaliser un processus de suivi des recommandations.

Renforcer au besoin les équipes d'audit au niveau des filiales ou procéder à la désignation de responsables pour le suivi, de sorte qu'une fois les points qui doivent faire l'objet de suivi sont identifiés, ceux-ci puissent veiller à leur application et faire un reporting selon une périodicité et un dead line définis en fonction de l'importance de la recommandation.

3.2 L'approche marketing pour l'audit interne

Nous estimons que l'audit interne groupe doit pouvoir mieux se vendre auprès du groupe tout entier en se faisant connaître et en faisant connaître ses possibilités.

L'objectif est d'aider à revitaliser l'image de l'audit interne en faisant connaître ses avantages et dissiper les vieux stéréotypes (qui sont que les gens estiment que l'audit interne=détection de fraude) et encourager les différents responsables du groupe à reconnaître qu'ils ont besoin de l'audit interne.

Pour cela, les auditeurs internes devraient envisager une approche marketing pour leur départements, en se concentrant sur les aspects fondamentaux que sont les 4 « P » à savoir :

- la perspective
- le prix
- la place
- promotion

3.2.1 Perspective

A travers son objectivité et son indépendance, l'audit interne occupe une place unique dans l'organisation. Et les auditeurs ont besoin de s'assurer que leurs clients comprennent cette place. A travers les audits réalisés, les auditeurs peuvent identifier des thèmes communs, des questions périodiques et des tendances d'organisation. Cette perspective peut permettre d'identifier des questions fondamentales et systémiques. Faire un rapport sur les questions périodiques devrait aider à prévenir des événements supplémentaires.

De plus l'audit interne fournit un service inestimable à l'organisation à travers sa perspective sur les développements émergents autour du contrôle de la gestion et le gouvernement d'entreprise. Les risques d'entreprise, priorités et attentes changent constamment et la valeur de l'audit est de donner l'assurance au management qu'il est bien informé de ces changements et que les décisions sont prises en conséquence.

L'audit interne peut aider l'organisation à anticiper et même influencer ces développements. La perspective est rehaussée à travers la collaboration. Les points de vue différents sur une question permettront de rehausser la qualité et les recommandations. La collaboration se produit seulement en écoutant le personnel de l'entité auditée.

3.2.2 Le prix

Un autre aspect important d'une stratégie du marketing est d'avoir une tarification attrayante. Les clients ont généralement deux inquiétudes au sujet du prix : qu'il ne surpaient pas, et qu'ils obtiennent la valeur pour laquelle ils dépensent de l'argent.

L'audit interne n'est pas exempt de ces préoccupations de leurs clients. Pour les clients de l'audit interne, la satisfaction du critère coût/ avantage sera la base de leur jugement.

D'abord, l'audit interne doit être administrativement et opérationnellement effectif. Le coût de l'audit ne doit pas être supérieur à leur contribution dans l'organisation.

Ensuite, le client devrait percevoir que l'audit interne déploie ses ressources sur les zones à risques avec le plus grand avantage ou gain possible.

L'audit interne groupe doit montrer sa rentabilité en essayant annuellement d'estimer les coûts que les risques identifiés auraient causé à l'organisation s'il ne les avait pas identifiés. Ce sera la preuve tangible de leur valeur ajoutée. Une discussion bien renseignée des coûts, services et couverture avec le comité d'audit satisfera le critère coût/avantage

3.2.3 Place

Dans le marketing, « la place » fait référence à avoir le produit dans la bonne place et au moment où le client voudrait l'acheter. Pour l'audit interne, « la place » signifie anticiper et

répondre au besoin de la corporation en ajoutant de la valeur à travers la prévention des risques ou à travers les bénéfices réalisés par l'amélioration des contrôles.

3.2.4 La promotion

La promotion est au centre de la plupart des stratégies marketing. C'est en général, la publicité qu'ont fait pour informer le client des avantages d'un produit.

La promotion permet de maintenir le contact avec les clients. Le meilleur moyen pour renforcer le relationnel avec les clients c'est la collaboration au cours des audits. Les clients apprécieront l'assistance en restant informés des efforts que fait l'audit interne pour les aider à maîtriser leurs risques.

Pour l'audit interne la méthode promotionnelle la plus commune, la charte d'audit peut servir en communiquant sur les rôles et les responsabilités des auditeurs.

L'existence d'intranet, est un atout dont l'AIG doit pouvoir profiter. C'est une excellente plate-forme pour communiquer avec les clients et promouvoir les services de l'audit interne. Il fournira un accès convenable aux informations de base telles que les missions de l'audit interne, des rapports dont le comité d'audit autorisera la publication, la biographie du personnel de l'AIG etc.

Mettre l'accent sur les services de conseil. Le conseil est une activité récente que l'audit interne doit développer. Le conseil, non seulement aide à ajouter de la valeur mais aussi contribue à améliorer l'image de l'audit interne. Le conseil permet aux auditeurs de s'assurer la satisfaction des clients et encourage les clients à voir l'audit interne comme un outil d'amélioration des processus de l'organisation.

La promotion seul ne suffit pas pour faire apprécier l'audit interne, cependant beaucoup plus d'influence peut être obtenue en maximisant les énergies afin de rehausser l'environnement de contrôle à travers la formation, la prise de conscience, et la facilitation.

Des présentations sur le gouvernement d'entreprise, des tables rondes organisées, un bulletin d'information sur le contrôle, des comptes rendus personnalisés sont quelques exemples d'activités promotionnelles à bas prix qui éclairent les clients. Ils auront un impact immédiat

sur la performance du groupe, permettront de rehausser la perception de la valeur ajoutée de l'audit interne et d'améliorer la compréhension que les gens ont de l'audit interne

3.3 Proposition d'un système d'évaluation de la qualité

Nous avons identifié des mesures qui méritent une attention particulière de la part de la direction de l'audit interne groupe.

Le tableau ci après, fournit des mesures à prendre en considération, les responsables de l'évaluation, le type d'évaluation et la fréquence.

Tableau 20: système d'amélioration qualité

	Révisé par	Type d'évaluation	Critères à évaluer	fréquence
Satisfaction des clients	Le directeur de l'audit interne, Toute l'équipe	Questionnaire Interview Auto évaluation Evaluation externe	Comportement Déroulement des missions Durée de mission	Après chaque mission Chaque trimestre Chaque année
Rapport de mission	Les clients	Questionnaire de satisfaction	Pertinence objectivité	Après chaque mission
Processus d'audit	Le directeur de l'audit interne	Revue qualité du processus étape par étape	Respect des critères de qualité	Chaque mission
Feuille de travail	Le directeur de l'audit interne	observation	Correctement renseigné	Chaque mission
Réunion de synthèse	L'équipe de l'audit, Les audités	Questionnaire	Comportement, les aptitudes à défendre les points de vue. Le déroulement de la réunion	Après chaque réunion de synthèse
Les auditeurs	Le management, le directeur de l'audit, les auditeurs internes	Feedback 360° Auto évaluation	Conduite des missions, pertinence des	Chaque 6 mois
Le directeur de l'audit	Le management, les auditeurs interne, le directeur de l'audit	Feedback 360°	Leadership, style de management	Chaque 6 mois
Ambiance de travail	Les auditeurs internes	Teambulding brainstorming	Le travail d'équipe, les relations individuelles	Chaque trimestre
Relations avec les clients	Les clients, les auditeurs internes	Questionnaire, Interview, Evaluation externe	L'image de l'audit, la collaboration	continuellement
Conformités aux normes	Le directeur de l'audit interne	Evaluation interne, autoévaluation	Conformités aux normes professionnelles d'audit interne	Chaque année
La performance	La DG, les directions audités, les audités		Voir synthèse de la performance P45	continuellement
L'employée involvement	La DG, Le directeur de l'AI	questionnaire	Motivation au travail	annuellement
La gestion du temps	Le directeur de l'audit interne, les auditeurs	Fiche de suivi du temps	Durée des missions	Après chaque mission

Source : nous même

3.4 Proposition d'un questionnaire de satisfaction post audit

Il est important de s'enquérir de la satisfaction des clients après chaque audit. Le questionnaire suivant pourrait être administré aux responsables des services audités par l'audit interne groupe. Ce questionnaire est un moyen pour prouver la considération que l'on a pour ses clients.

A cet effet, LYNCH (1992) observe que le feedback est un puissant outil pour comprendre la façon dont les clients perçoivent la valeur ajoutée de leur service d'audit interne.

Il aide au renforcement des relations entre l'équipe d'audit et les clients sans compromettre pour autant leur indépendance.

Ce questionnaire servira à évaluer la valeur ajoutée des différents audits exécutés par l'AIG. Il pourra être envoyé deux semaines après la fin d'une mission d'audit à ceux qui ont été directement en contact avec l'équipe d'audit sur le terrain et ceux qui seront amenés à mettre en application les différentes recommandations.



QUESTIONNAIRE DE SATISFACTION

Service audité :

Nom de l'audit :

Date de l'audit :

Equipe d'audit :

Veillez donner votre appréciation en répondant aux questions ci après.

Utilisez le scale suivant pour répondre. Si vous ne pouvez répondre a une question, sautez tout simplement la question.

1 : totalement en désaccord

4 : d'accord

2 : pas d'accord

5 : totalement d'accord

3 : avis partagé

	1	2	3	4	5
Les objectifs de l'audit m'ont été clairement communiqués.					
L'audit a eu une durée de temps acceptable.					
Les désagréments ont été minimisés autant que possible.					
Les objectifs de mon activité et mes perspectives ont été considérés au cours de l'audit					
La communication des résultats d'audit au cours de la mission était opportune et adéquate.					
L'équipe d'audit a démontré qu'elle maîtrisait nos activités					
L'équipe d'audit a fait preuve de courtoisie, de professionnalisme et d'une approche constructive et positive					
Les conclusions et les opinions sont logiques et bien documentées					
Les résultats des audits ont été exactement rapportés et les recommandations appropriées ont été faites.					
Le rapport d'audit a été clairement rédigé et logiquement organisé					
Les recommandations d'audit sont constructives et peuvent être mise en application.					
En gros, cet audit a ajouté de la valeur à mon service					

Les propositions que nous faisons dans ce chapitre loin d'être une panacée, ne sont que notre modeste contribution pour une amélioration de la qualité de l'audit interne groupe.

Notre analyse nous a permis de faire de recommandations pour améliorer sensiblement l'organisation de l'audit interne groupe, améliorer la conformité aux normes professionnelles et vendre AIG pour améliorer son image.

Une proposition d'un système d'évaluation de la qualité ainsi qu'un questionnaire pour évaluer la qualité des prestations de l'audit interne, ont été faites.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

En conclusion, La SIFCA est une entreprise importante et ses attentes vis-à-vis de l'audit interne sont énormes. Les risques à couvrir sont importants et le périmètre d'intervention est grand puisque couvrant l'ensemble des entreprises du groupe. Les ressources humaines restent le point le plus fort de cette direction cependant, le diagnostic que nous avons fait a permis de relever quelques faiblesses liées à la relation client de nature à entacher la qualité de l'audit interne.

CONCLUSION GENERALE

Le diagnostic qualité de l'audit interne est une obligation récente qui permet d'apprécier son adaptation aux besoins de l'entreprise et de dégager les lignes de forces et les axes de progrès réalisables dans le cadre d'une démarche d'amélioration permanente.

Son caractère obligatoire peut s'apprécier à deux niveaux :

- le nouveau contexte réglementaire (la loi de sécurité financière en France notamment) conduira les entreprises à adopter progressivement une approche évaluative de leur dispositifs de contrôle interne. Ce contexte tend à s'étendre aux pays africains du fait de la mise en place progressive du gouvernement d'entreprise même si pour l'instant aucune loi n'a été votée dans ce sens ;
- Les normes professionnelles rendent obligatoire les évaluations externes tous les 5 ans.

Nous avons essayé à travers ce mémoire de trouver une méthode pour évaluer les services d'audit interne en général et en particulier la direction de l'audit interne du groupe SIFCA. Pour cela nous avons fait dans une première partie une revue de littérature en 3 chapitres nous permettant de faire un quatrième relatif à la méthodologie de recherche.

Nous avons estimé qu'avant de parler de qualité de l'audit interne, il était plus intéressant de définir le nouveau rôle de l'audit interne et de rappeler les fondamentaux de la gestion de qualité pour mieux appréhender les deux notions. Ce qu'on peut retenir c'est que l'appréciation de l'audit interne doit tenir compte de :

- La satisfaction des clients de l'audit interne
- Des dimensions de la qualité de l'audit interne
- et des facteurs d'influence

Le diagnostic qualité de la direction de l'audit interne de SIFCA, nous a permis d'identifier des faiblesses du point de vue conformité aux normes professionnelles, et de faire ressortir quelques points forts et faibles relatifs au fonctionnement du service et aux différents acteurs.

Ce qu'on pourrait retenir en gros, c'est que pour améliorer son efficacité et contribuer à la création de valeur, l'AIG doit :

- améliorer son organisation ;
- mettre un accent particulier sur ces relations avec ses clients ;

- se fixer d'autres critères d'exigences et de qualité.

Nous pensons que cette étude mérite d'être menée plus en profondeur en associant l'ensemble des cadres du groupe.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

1. Anonym (1992), *what drives quality*, the internal auditor, vol49 (2):38:46
2. APPLGATE Dennis, BERGMAN, Lawrence, DIDIS Stephen, *measuring success*, the internal auditor, vol 54(2):62-68
3. BADO Aristide (2004), *un code de conduite pour l'audit interne; rigueur, transparence, impartialité, audit*, n°169 :12-13
4. BANHAM Russ(2004),*enterprising views of risk management*, journal of accountancy, vol 197(6) :65-72
5. BARBIER Etienne (1999) *mieux piloter et mieux utiliser l'audit*, MAXIMA, 123p
6. BERNARD Claude Yves (2000) *le management par la qualité totale : excellence en efficience opérationnelle*, AFNOR
7. BRILMAN JEAN (2001) *les meilleures pratiques du management au cœur de la performance*, éditions d'organisation 472 p
8. CAROLUS Roger N et NELSON Donald J.(1996), *business focused quality assurance review manual*,3rd edition, institute of internal auditors 159p
9. CFIA (2001), *évaluation de la compétence de la pratique de l'audit interne*, IFACI, 45p
10. CHAUVEL Alain Michel (2002) *au delà de la certification*, édition d'organisation
11. CONNER Roy (1992), *a success formula : internal audit+TQM=audit services*, internal auditor
12. CORBEL Bernard et MURRY Bernard (2000), *l'audit qualité interne*, AFNOR, 100p
13. CROSBY Philip (1986), *la qualité c'est gratuit : l'art et la manière d'obtenir la qualité*, ECONOMICA
14. DEMING (2002), *hors de la crise*, 3^{ième} edition economica
15. DUMAS jacques (1999) *la mesure de performance en audit interne*, AUDIT, n°157 :40-42
16. DUPONT Frédéric (2000), *management des services*, editions ESKA 143p
17. DYMOWSKI et SAAKE(1992) *strategic planning*, the internal auditor,VOL 49(6):18:24
18. EWERT Georges(1997),*how to sell internal auditing*, internal auditor, VOL 54(5):54-58
19. FABRIZIUS Michael, SERAFINI Richard AUDITOR David(2004),*learning to love the scrutiny*, the internal auditor, vol 61(1):38-64

20. FRASER Bruce(2005), *setting the standard*, the internal auditor, vol 62(2):40-45
21. FUZILLER Gilbert (2004), *comment concilier la dépendance hiérarchique avec l'indépendance intellectuelle que revendique l'audit interne*, AUDIT, n°169 :16-18
22. GARITTE Jean Pierre, *built brigdge*, the internal auditor, vol55(4) :26-32
23. GAUTIER Eric, HAMILTON Sabrina, PASCALINI marie-andrée, VU HUY DAT Paul (2002), *entretien sur le professionnalisme de l'auditeur interne*, AUDIT, n°159 :21-27
24. GIOVANNI Grossi (1992), *quality certifications*, the internal auditor, VOL49 (5):33-35
25. GIOVANNI Grossi (1994), *shortcuts to paradise*, the internal auditor,vol51(3):50-54
26. HARBOUR jerry(1997), *performance measurement*, productivity,71p
27. HARRINGTON Cynthia(2004), *internal audit's new role*, journal of accountancy,VOL 198(3):65-71
28. HEBBAZI Ahmed (2001), *un mode managérial visant l'excellence : la certification de l'audit interne*, audit, n°153 :22-24
29. IFACI (2004), *normes professionnelles de l'audit interne*, IFACI
30. ISO 9000V2000, *système de management par la qualité exigences*, ISO 2000
31. KALEDA Joseph (1994), colloque : *la comptabilité par activités, le réaménagement des processus et la qualité totale*
32. KROGSTAD jack, RIFLEY Anthony, RITTENBERG larry 2000), *l'audit interne : une activité à valeur ajoutée*, AUDIT, n°148 :18-23
33. KUHN Jean Daniel, DURAND Brigitte, TRUCY Sylvie, ZANNI Enna (2002), *entretien sur la gestion des ressources humaines*, AUDIT, n°159:11-20
34. LACOUR Jean-Philippe (2002), *une bonne gouvernance passe par l'audit interne*, la tribune
35. LEVY Marc (2004), *d'une déontologie à l'autre*, AUDIT, n°169 :14-15
36. LOSS James,(2000), *the communications contract-importance if communication in process of internal auditing*, the internal auditor
37. LYNCH john(1996),*it's the process*, internal auditor, vol 53(3):64-70
38. MATHON Claude (2004), *de l'éthique à la conduite au service de la responsabilité*, AUDIT, n°169 :10-11
39. McINTOSH (1992),*internal auditing in a total quality environment: a reference manual*, institute of internal auditors,87p
40. McMAMEE David(1998),*assessing risk*, institute of internal auditors,155p

41. PARKINSON Michael(2004), *a strategy for providing assurance*, the internal auditor, vol 61(6):63-69
42. PARVEEN P gupta and MANASH R RAY, *total quality improvement process and the internal auditing function*, institute of the internal auditors, 303p
43. RAMOS Michael(2004), *evaluate the control Environment*, journal of accountancy, VOL197(5):75-78
44. RATLIFF Richard(1998), *relationships-internal auditing methods*, the internal auditor
45. REITTER R (1991), *culture d'entreprise*, VUIBERT gestion, 286p
46. RENARD Jacques (2003) *l'audit interne : ce qui fait débat*, MAXIMA
47. RENARD Jacques (2002) *théorie et pratique de l'audit interne*, 4 ème édition, éditions d'organisation, 462p
48. RIDLEY Jeffrey(2004),*celebrating professionalism*, the internal auditor, vol 61(2):96
49. RUHL jack et YANG Roger(1995),*continuous process improvement in small CPA firms*, the CPA journal, vol 65(6):24-30
50. SALIERNO David(2000), *the right measure*, the internal auditor, vol 57(1):41-45
51. SCOTT cynnthia et JAFFE Dennis (1998), *l'empowerment*, les presses du management, 79p
52. SHIBA S, (1997) *quatre révolutions du management par la qualité totale*, DUNOD PARIS
53. STEINBERG Richard, POJUNIS Deborah(2000),*corporate governance: the new frontier*, the internal auditor, vol 57(6):34-39
54. TARR Richard(2002), *built to last*, the internal Auditor, VOL59(6):26-32
55. VAURS louis (2002), *conférence sur la gouvernance d'entreprise et tendances actuelles de l'audit interne* DAKAR
56. VILLALONGA Christophe, *l'audit qualité interne*, DUNOD, 155p
57. WEILL Michel (1999), *l'audit stratégique : qualité et efficacité des organisations*, AFNOR, 248 p
58. WHITLEY Jeffrey(2005),*ECIIA emphasizes internal audit value*, the internal auditor, vol 62(2):17-19
59. WILLIAMS Michael(2003),*the audit profession:center stage;ten simple strategies can help.....*,the internal auditor
60. YAZI Moussa (2003), *présentation sur la corporate governance*, CESAG
61. YAZI Moussa (2005), *cours de gestion de la qualité*

62. ZIEGENFUSS Douglas(2000),*measuring performance*, the internal auditor, vol
57(1):36-41

CESAG - BIBLIOTHEQUE