



Centre Africain d'Études Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE EDUCATION
(CEE)**

**MBA en Audit et Contrôle de
Gestion
(MBA-ACG)**

**Promotion 29
(2017-2018)**

Mémoire de fin d'Etudes

THEME :

**CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE
DANS LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE :
CAS DE NIGER-TELECOMS**

Présenté par :

Dirigé par :

A.Roufai SADISSOU TANIMOUNE

Rouba KANE

Enseignante permanente et
Responsable du programme MBA
ACG, GP ET DESCOGEF du
CESAG

Mai 2019

Dédicace

Je dédie ce mémoire à mes très chers parents **Sadissou Tanimoune, Mariama Idi dan Bouzou** pour leur soutien sans relâche et inconditionnel pour notre plein épanouissement depuis notre bas-âge.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Tout d'abord, nous tenons à remercier Dieu tout - puissant, de nous avoir guidés à travers nos choix et notre travail.

Nous tenons à exprimer notre sincère gratitude à notre responsable du programme, Madame **Rouba Kane**, d'avoir accepté d'assurer la direction du présent mémoire.

Nous la remercions infiniment pour sa grande contribution à l'aboutissement de ce travail, sa disponibilité, ses judicieuses remarques. Pour tout cela, nous tenons à lui exprimer notre vive reconnaissance.

Nous remercions le corps professoral du **CESAG** pour l'enseignement de qualité.

Nous remercions les membres du jury qui nous ont fait l'honneur de juger ce travail.

Nous sommes aussi très reconnaissants envers l'ensemble du personnel de la société Niger-Télécoms, avec une mention spéciale au Directeur Général **Dr Abdou Harouna**, à son chef de cabinet **M.Garba dan Mallam**, au Directeur de la Cellule Audit Interne **M.Issa Abani** pour toute l'attention qu'ils nous ont apportés.

Enfin, un grand merci à tous ceux ou celles qui m'ont moralement ou pratiquement soutenus dans l'accomplissement de ce travail et dont ces lignes ont accidentellement oublié de mentionner.

Liste des tableaux

| | |
|--|----|
| Tableau 1 : Responsabilité du comité d'audit à l'égard de l'audit interne..... | 30 |
| Tableau 2 : les complémentarités et les divergences dans les travaux de l'audit interne et de l'audit externe..... | 34 |
| Tableau 3 : Opérationnalisation des variables..... | 56 |
| Tableau 4 : Répartition des effectifs par groupe et par sexe | 67 |
| Tableau 5 : Répartition des effectifs par sexe et par tranche d'âge..... | 67 |
| Tableau 6 : Répartition des effectifs par sexe et par ancienneté | 68 |
| Tableau 7 : Effectif du personnel par type de contrat au 31 décembre 2018 | 68 |
| Tableau 8 : Evolution du chiffre d'affaires de 2016 à 2018..... | 69 |
| Tableau 9 : Qualification des auditeurs | 79 |
| Tableau 10 : Comparaison de la relation AI-CA/AI-DG | 84 |
| Tableau 11 : Récapitulatif des faiblesses identifiées..... | 98 |

Liste des figures

| | |
|---|----|
| Figure 1 : La relation d'agence | 15 |
| Figure 2 : Schéma de la délégation de pouvoirs au cœur de la structure interne de la gouvernance d'entreprise | 17 |
| Figure 3 : Le processus de gouvernance d'entreprise | 21 |
| Figure 4 : Evolution de la fonction d'audit interne | 23 |
| Figure 5 : Les attributs clés de la fonction d'audit interne..... | 25 |
| Figure 6 : Relations entre le Comité d'audit et la fonction de l'audit interne..... | 33 |
| Figure 7 : Relation entre le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise | 39 |
| Figure 8 : Relation audit interne et gouvernance d'entreprise | 41 |
| Figure 9 : Impact du management des risques sur la Gouvernance d'Entreprise | 43 |
| Figure 10 : Les composants du COSO II 2017 | 45 |
| Figure 11 : Positionnement de la Cellule d'Audit Interne de Niger-Télécoms..... | 77 |

Liste des annexes

| | |
|---|-----|
| Annexe 1 : Organigramme de Niger-Télécoms | 109 |
| Annexe 2 : Le questionnaire..... | 110 |
| Annexe 3 : Guide d'entretien | 129 |

Liste des sigles et abréviations

| Sigles et Abréviations | Désignation |
|-------------------------------|--|
| AI | Audit Interne |
| AMF | Autorité des Marchés Financiers |
| BC | Business Centers |
| BTS | Station de Transmission de Base |
| Ca | Comité d'audit |
| CA | Conseil d'Administration |
| CAC | Commissaires Aux Comptes |
| CAI | Cellule Audit Interne |
| CESAG | Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion |
| CI | Contrôle Interne |
| CIA | Certified Internal Auditor |
| CODIR | Comité de Direction |
| DFC | Direction Financière et Comptable |
| DG | Direction Générale/ Directeur Général |
| DPAI | Diplôme Professionnelle de l'Audit Interne |
| DRH | Direction des Ressources Humaines |
| ERM | Entreprise Risk Management |
| Eximbank | Banque d'exportation et d'importation de Chine |
| FCFA | Franc de la Communauté Financière Africaine. |
| FRAP | Feuille de Révélation d'Analyse de Problème |
| GARE | Gestion Axée sur le Résultat |
| GE | Gouvernance d'Entreprise |
| GSM | Global System for Mobile |
| HALCIA | Haute Autorité de la Lutte contre la Corruption et les Infractions Assimilées. |
| IFA | Institut Français des Administrateurs |
| IFACI | Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne |
| IIA | Institut of Internal Auditors ou Institut des Auditeurs Internes |
| LSF | Loi de Sécurité Financière |
| MPA | Modalité Pratiques d'Application |
| NEPAD | Nouveau Partenariat pour le Développement de l'Afrique |
| OCDE | Organisation de Coopération et de Développement Economiques |
| OHADA | Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires. |
| OPC | Organisme de Placement Collectif |
| PCA | Président du Conseil d'Administration |
| RCI | Rapport sur le Contrôle Interne |
| RM | Risk Manager |
| SAHELCOM | Société Sahélienne de Communications |
| SONITEL | Société Nigérienne des Télécommunications |
| SOX | Loi Sarbanes Oxley Act |

Sommaire

| | |
|--|-----|
| Dédicace | ii |
| Remerciements | iii |
| Liste des tableaux | iv |
| Liste des figures | iv |
| Liste des sigles et abréviations | v |
| Sommaire | vi |
| INTRODUCTION GENERALE | 7 |
| PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE DE LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE DANS LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE | 11 |
| Chapitre 1: Cadre Conceptuel et Théorique de la Gouvernance d'Entreprise et de l'Audit Interne..... | 13 |
| Chapitre 2: La contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise : un état des connaissances | 27 |
| Chapitre 3: Chapitre 3 : Méthodologie de recherche | 53 |
| DEUXIEME PARTIE : ANALYSE DE LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE A LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE DE NIGER-TELECOMS | 60 |
| Chapitre 4: Présentation et organisation de la société Niger-Télécoms..... | 62 |
| Chapitre 5: Les Pratiques de Gouvernance et d'Audit Interne de Niger-Télécoms..... | 70 |
| Chapitre 6: Présentation et Analyse des résultats sur la contribution de l'AI à la GE de Niger-Télécoms | 76 |
| CONCLUSION GENERALE | 105 |
| Annexes | 108 |
| Bibliographie | 130 |
| Table des matières | 133 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

La gouvernance d'entreprise fait l'objet de débats importants en économie et en gestion depuis l'ouvrage fondateur de Berle et Means (1932), dans lequel ils insistent sur les conséquences de la mutation du capitalisme industriel, qui se traduit par la séparation croissante entre la propriété des entreprises, aux mains des actionnaires, et leur gestion quotidienne, assurée par les managers.

Ces débats ont refait surface depuis le début des années 1990, avec les scandales financiers et/ou les faillites d'entreprises comme Enron, Parmalat, WorldCom, Vivendi,... Ces scandales financiers et faillites des entreprises ont donné lieu à la publication de nombreux rapports : Principles of Corporate Governance aux Etats-Unis en 1992, Rapports Cadbury et Greenbury en 1992, 1995 et 1998 au Royaume-Uni, Rapports Vienot en 1995 et 1999, Bouton en 2002 en France,... qui se sont traduits par de nouvelles lois et réglementations, par exemple la loi Sarbanes-Oxley votée en juillet 2002 aux Etats-Unis, ou la loi de sécurité financière promulguée en France le 1^{er} août 2003. La loi Sarbanes Oxley, aussi dénommée Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002 ou plus simplement SOX ou Sarbox, cette loi SOX qui a été adoptée suite aux scandales financiers tels que ceux d'Enron ou Worldcom afin de restaurer la confiance des investisseurs. Cette loi implique une responsabilisation croissante des dirigeants et des auditeurs externes concernant la diffusion des informations financières et une intensification du contrôle interne des entreprises. Ce durcissement entraîne donc un intérêt plus accru sur la mise en place d'une évaluation de ce contrôle interne. Cependant, l'application de cette loi pose un certain nombre de problèmes, même si elle reste une opportunité pour une entreprise d'améliorer la maîtrise de ses activités et son image auprès des marchés financiers. Après les Etats-Unis et le désormais célèbre « Sarbanes-Oxley Act » du 30 juillet 2002, La France a adopté le 1^{er} Août 2003 la loi n° 2003-706, dite « Loi de Sécurité Financière ». Selon les autorités françaises, la Loi de Sécurité Financière (LSF) se veut, « une réponse à la fois politique et technique à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde économique et financier a pris connaissance » à la suite des divers scandales financiers et de l'effondrement de grandes entreprises multinationales.

La Loi de Sécurité Financière (LSF) a pour objectifs :

- une réduction des sources de conflits d'intérêts ;
- un renforcement des obligations d'information ;
- un renforcement du contrôle interne.

On constate cependant que les débats, rapports et lois relatifs à la gouvernance d'entreprise sont dominés par le modèle shareholder, dans lequel on considère que tous les problèmes sont concentrés dans la relation actionnaire-manager. Ce modèle shareholder s'appuie pour l'essentiel sur la théorie de l'agence, qui trouve là un terrain d'application évident. Toute la problématique tourne autour d'une seule question : Comment faire en sorte que les dirigeants des entreprises agissent au mieux aux intérêts des actionnaires ?

Le conseil d'administration devient, une fonction phare pour résoudre ce problème de gouvernance car chargé de surveiller régulièrement les dirigeants afin qu'ils s'alignent sur les intérêts des actionnaires. Mais l'échec de ce système de surveillance offre l'opportunité aux dirigeants qui détiennent un pouvoir discrétionnaire et seuls compétents pour gérer l'entreprise, de spolier les actionnaires et détourner la richesse créée.

Aussi la dispersion du capital provoquée par l'augmentation de la taille des entreprises, le développement des multinationales, l'afflux de capitaux étrangers, et l'apparition du capitalisme collectif (actions possédées par les ménages). Le pouvoir n'appartient donc plus aux propriétaires de l'entreprise mais aux dirigeants, l'abus du pouvoir managérial, l'asymétrie d'information, sont devenus des vécus du fait de l'avènement de cette forme de société à capital diffus.

La gouvernance d'entreprise est aussi considérée comme un processus d'amélioration continue qui va et qui doit se poursuivre dans les années à venir. A cet effet, elle n'est pas seulement l'affaire des grandes sociétés cotées en bourse, mais concerne l'ensemble des sociétés, quels que soient leur taille et leur statut et leurs domaines d'activité stratégique (DAS).

De plus la relation entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise est une relation récente. En effet, avant il y avait l'audit externe « commissaire aux comptes, cabinets d'audit etc. » qui, selon la théorie de l'agence, apparaît comme un mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent (dirigeant) c'est-à-dire de vérifier que les dirigeants ont bien respecté toutes leurs obligations contractuelles; cela veut dire que l'audit interne n'est pas considéré par cette théorie comme un mécanisme de surveillance au sein de la relation d'agence, mais avec le développement qu'a connu la gouvernance ces dernières années l'audit interne lui aussi est devenu indispensable pour une bonne gouvernance.

Aujourd'hui, l'audit interne a une contribution importante à jouer dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise surtout après les nouvelles obligations des lois Sarbanes- Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis et la loi sur la sécurité financière (LSF) du 1^{er} aout 2003 en France en matière de contrôle interne. En effet, ces deux lois obligent le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne. A ce titre, l'audit interne doit jouer un rôle fondamental dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. Ceci est confirmé par la norme internationale de l'audit interne : Norme 2130 « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ».

La gouvernance des entreprises en Afrique est conçue comme un système au sein duquel les Entreprises sont dirigées, contrôlées et soumises à l'obligation redditionnelle. Cela recouvre toutes les formes d'entreprises des secteurs privé et public. La bonne gouvernance des entreprises présente sept caractéristiques : discipline, transparence, indépendance, obligation redditionnelle, responsabilité, impartialité et responsabilité sociale. Ces traits sont importants car ils accroissent la confiance des investisseurs, ce qui facilite pour les entreprises la levée de capitaux propres et l'investissement financier. Les concepts d'entreprise citoyenne et de responsabilité sociale d'entreprise doivent être pris en compte et respectés afin de s'assurer que les entreprises gèrent l'environnement de façon durable et qu'elles ont un impact positif sur les communautés au sein desquelles elles fonctionnent. La bonne gouvernance des entreprises implique un niveau d'ouverture et de transparence sur la conduite des entreprises, de leurs conseils d'administration et de leurs directeurs, qui permet le contrôle de leur obligation redditionnelle tout en s'assurant que : elles respectent leurs obligations et exonérations sur le plan juridique ; elles rendent des comptes aux parties prenantes et sont responsables vis-à-vis de celles-ci, notamment des employés, fournisseurs, crédateurs, clients, l'administration et communautés ; et elles agissent de manière responsable en matière d'environnement. Dans le cadre de l'effort pour améliorer la qualité de la bonne gouvernance des entreprises en Afrique, les chefs d'État et de gouvernement des États participants (OCDE, 2002) ont adopté les cinq grands objectifs suivants et un certain nombre de codes et normes destinés à guider la réforme de la gouvernance des entreprises en Afrique :

- ❖ Promouvoir un environnement habilitant et un cadre réglementaire efficace propice aux activités économiques ;

- ❖ Faire en sorte que les entreprises se comportent en bonnes entreprises citoyennes par rapport aux droits humains, à leur responsabilité sociale et à la durabilité de l'environnement ;
- ❖ Promouvoir l'adoption de codes d'éthique (commerciale) dans le cadre de l'atteinte des objectifs de l'entreprise ;
- ❖ Veiller à ce que les entreprises traitent toutes leurs parties prenantes, y inclus les actionnaires, les employés, les communautés, les fournisseurs et les clients de façon impartiale ;
- ❖ Faire respecter l'obligation redditionnelle des entreprises, des Gestionnaires (Managers) et administrateurs (actionnaires).

Le cadre normatif suivant permettra d'atteindre les objectifs énoncés :

- Document cadre du NEPAD (2001) ;
- Principes de la gouvernance des entreprises (OCDE et Commonwealth) ;
- Normes comptables internationales ;
- Normes internationales d'audit ;
- Principes de base pour une supervision bancaire efficace.

Le Niger, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude ; ce qui a poussé le Président de la République à la création de la HALCIA (Haute Autorité de la Lutte contre la Corruption et les Infractions Assimilées.), avec pour seul objectif principal d'instaurer la bonne gouvernance économique et politique comme principe cardinal de la gestion des biens publics.

Comment faire en sorte que toutes les parties prenantes retrouvent leurs comptes dans l'organisation ?

C'est dans ce contexte que des réformes structurelles ont été opérées dans le secteur des télécommunications.

En effet, le Conseil des Ministres du mercredi 14 octobre 2015, le Gouvernement a autorisé le Ministre des Postes, des Télécommunications et de l'Economie Numérique à engager le processus de la fusion de la Société Nigérienne des Télécommunications (SONITEL) et de la Société Sahélienne de Communications (SAHELCOM) conformément aux textes en vigueur notamment les textes de l'OHADA.

Conformément aux conclusions du Conseil des Ministres du mercredi 14 octobre 2015 relatives à la fusion, le Ministre des Postes, Télécommunications et Economie Numérique a

effectué du 26 octobre au 06 novembre 2015, une mission de sensibilisation à la tête d'une importante délégation composée des membres de son cabinet, des Directeurs Généraux ou leurs représentants, des Conseillers Techniques, des Directeurs Centraux de Sonitel, SahelCom, et des partenaires sociaux dans tous les chefs-lieux de région.

C'est ainsi, que deux opérateurs nationaux, Sonitel et Sahelcom ont vu le jour à la fin des années 90. Ceux-ci donnèrent naissance à Niger-Télécoms en fin 2016 suite au processus de fusion déclenché en fin 2015. Elles ont perdu beaucoup d'abonnés. Leurs revenus sont également en chute. Même l'investissement de 85 milliards FCFA (146 millions de dollars), consenti par le gouvernement en 2012 dans le cadre du prêt Eximbank, pour améliorer les offres et la qualité du service, ne changera rien à la situation des deux entreprises. La même année, l'Etat décide finalement de renationaliser les deux entités, le temps de repenser leurs activités. La fusion apparaîtra plus tard comme la solution la plus appropriée le 26 septembre 2016. Ainsi est née Niger-Télécoms l'héritière d'un lourd passif des deux sociétés. Cette nouvelle société est en proie à des multiples facteurs des contingences humains et matériels liés à son environnement économique et financier caractérisé par des véritables menaces inhérentes à la fragilité de sa gestion et à la concurrence.

Son problème au plan de sa gestion est d'un côté le personnel vieillissant et de l'autre coté la non application effective des procédures de gestion et réglementations en vigueur.

Dans cette situation, Niger-Télécoms opérant dans un secteur où la technologie évolue et où la concurrence est de plus féroce a aujourd'hui plus que jamais besoin de disposer des outils de gestion pour mieux affronter la concurrence et restaurer la confiance et ainsi assoir une bonne gouvernance.

Par conséquent, ces problèmes peuvent constituer un frein, pour la bonne exécution des activités, pour l'efficacité du système de contrôle et la consolidation des acquis de la société. Ils peuvent entraîner la perte des parts des marchés et donc une baisse des activités voir une baisse de la rentabilité ou même une cessation des paiements compromettant ainsi la survie de l'entreprise. Ils peuvent entraîner aussi des licenciements, la non atteinte des objectifs de l'organisation, le gaspillage des ressources, des tensions de trésorerie etc.

Ainsi, la problématique de ce travail de recherche, s'articule sur l'apport que peut donner l'audit interne face à ces dysfonctionnements relevés au niveau du gouvernement d'entreprise de Niger-Télécoms. Celui-ci fixant le cadre et les objectifs qui pourront être assignés à l'audit.

De plus, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne donnent pour mission à cette fonction, d'évaluer le processus de gouvernance d'entreprise et de formuler des recommandations appropriées, en vue de son amélioration.

Par ailleurs les causes liées à ce problème sont entre autres :

- les délits d'initiés ;
- l'absence d'administrateurs indépendants ;
- cumul des fonctions de président de conseil et de directeur général ;
- les limites des administrateurs à honorer les exigences imposées par la loi (indisponibilité des administrateurs, la fréquence des réunions du conseil ;
- la fragilité du contrôle exercé par le conseil d'administration ;
- l'incompétence des administrateurs, la complexité dans la prise des décisions du conseil, absence, conflit d'intérêt, le déni des actionnaires, la passivité, laxisme d'éthique, et l'erreur stratégique.)
- l'asymétrie de l'information au niveau des parties prenantes ;
- la défaillance des mécanismes de gouvernance d'entreprise ;
- le non-respect des normes et réglementations ;
- la mauvaise considération de l'audit interne dans l'Organisation ;

Ces défaillances peuvent entraîner des nombreuses conséquences parmi lesquelles on peut citer :

- abus sociaux et de confiances ;
- l'obtention d'informations biaisées par les parties prenantes ;
- les fraudes comptables qui ont mis le doute sur les comptes des entreprises ;
- les dirigeants n'étant pas contrôlés ils en profitaient souvent pour se faire octroyer des rémunérations considérables et des conditions très avantageuses en cas de départ ;
- le manque de transparence et d'éthique de la part de la classe dirigeante ;
- l'absence de contrôle des modes d'évaluation et de rémunération des dirigeants.

Les solutions possibles pouvant se présenter à ce problème sont :

- évaluer régulièrement la composition, l'organisation et le mode de fonctionnement des conseils d'administration ;
- bétonner les dispositifs de contrôle interne ;

- réduire l'asymétrie d'information ;
- légitimer les fonctions de l'audit interne dans le dispositif de gouvernement d'entreprise en termes d'évaluation des processus de contrôle interne et de management des risques comme le préconise les lois Sarbanes-Oxley et la loi sur la Sécurité Financière.

Nous retiendrons la dernière solution, car elle nous semble plus appropriée pour renforcer le processus de gouvernance des entreprises. En effet, les actionnaires ont besoin d'une fonction qui soit en permanence présente dans l'entreprise, émanant de la direction générale pour contrôler les salariés et rattachée au conseil d'administration par une relation fonctionnelle pour lui rendre compte des véritables actions des dirigeants.

Ce travail de recherche, nous mène à nous interroger, sur la question centrale : Comment l'audit interne contribue à la gouvernance de Niger-Télécoms ?

Voulant être pragmatique et évitant de nous baser sur des spéculations sans fondements scientifiques, nous tâchons de répondre à certaines questions que voici :

- quel est l'existant en matière de gouvernance d'entreprise et de l'audit interne au Niger-Télécoms ?
- quelle est la contribution de l'audit interne par son évaluation au processus de gouvernement d'entreprise au Niger-Télécoms ?
- quel est le rapport entre l'audit interne, le conseil d'administration, le management, et l'audit légal au sein du Niger-Télécoms ?
- en quoi l'audit interne est une profession créatrice de la valeur ajoutée et réductrice de l'asymétrie d'information pour le Niger-Télécoms ?

Afin de répondre à ces interrogations, notre thème de recherche est articulé comme suit : « la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise cas : Niger-Télécoms »

L'objectif général de cette étude est de comprendre et démontrer comment l'audit interne contribue dans le processus de la bonne gouvernance de l'entreprise de Niger-Télécoms.

Les objectifs spécifiques visés sont :

- décrire l'existant en matière de gouvernance d'entreprise et de l'audit interne au Niger –Télécoms ;

- identifier les activités d'audit dans l'évaluation du processus de gouvernance d'entreprise du Niger-Télécoms ;
 - faire ressortir la relation entre l'audit interne et les autres mécanismes de la gouvernance d'entreprise : sa complémentarité à l'action des CAC et son rôle d'assistance au management et au conseil d'administration au Niger-Télécoms ;
 - montrer comment l'audit interne est une profession créatrice de la valeur ajoutée et réductrice de l'asymétrie d'information pour le Niger-Télécoms ?
-
- Intérêt de l'étude

La question sur la gouvernance d'entreprise étant vaste, il s'agira pour nous dans le cadre de notre recherche de mettre l'accent sur la contribution de l'audit interne dans le domaine de la continuité d'exploitation, d'amélioration continue de la gestion, respect des règlements légaux, des statuts internes et la fraude.

Ainsi, ce thème de recherche dégage un double intérêt :

- **Pour la société Niger Télécoms ;**

Cette étude permettra à Niger-Télécoms d'avoir une vue critique, sur le niveau de son système de gouvernance, et d'ouvrir les yeux au Conseil d'Administration, la Direction Générale, sur la nécessité et l'importance, d'encourager un audit interne indépendant, gage d'une bonne gouvernance.

- **Pour le lecteur et nous-mêmes**

Cette étude va permettre aux chercheurs d'approfondir leurs travaux sur le lien entre audit interne et la gouvernance d'entreprise, nous permettra aussi d'avoir une réelle connaissance précise du concept de la gouvernance d'entreprise. D'évaluer d'une part, l'ampleur de la responsabilité de l'auditeur interne pour une bonne gouvernance et d'autre part de reconsidérer l'impact de la fonction de l'audit interne pour toute l'entreprise.

Notre mémoire s'articulera autour de deux parties:

Dans la première partie de ce travail portant sur le cadre théorique et méthodologique de la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise, nous présentons en premier chapitre subdivisé en deux sections: dans la première section nous aborderons le cadre conceptuel et théorique de la gouvernance, ses objectifs et ses mécanismes. Ensuite dans la

deuxième section nous dressons aussi le cadre conceptuel et théorique de l'audit interne. Dans le deuxième chapitre nous présenterons l'état de la littérature sur la contribution entre l'audit interne et la gouvernance des entreprises. La méthodologie de l'étude troisième chapitre marquera la fin de cette première partie. La deuxième partie est relative à l'analyse de la contribution d'audit interne à la gouvernance d'entreprise à Niger-Télécoms. Ainsi, nous présenterons dans le chapitre 4 : l'entité, ensuite dans le chapitre 5 : nous décrivons les pratiques de gouvernance et de l'audit interne à Niger-Télécoms. Enfin dans le chapitre 6 : à partir des résultats de notre étude de cas sur la société Niger-Télécoms nous tirerons notre conclusion sur la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise à Niger-Télécoms.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET
METHODOLOGIE DE L'ETUDE DE LA CONTRIBUTION
DE L'AUDIT INTERNE DANS LA GOUVERNANCE
D'ENTREPRISE.**

En réaction à une série des scandales financiers qui ont secoués ces dernières années les Etats-Unis, l'Europe et même le Japon (Anderson en janvier 2002 ; Enron en novembre 2001 ; WorldCom en mars 2002, etc.), la gouvernance devient comme un moyen de prévention des risques.

La gouvernance d'entreprise ou le gouvernement des entreprises est un concept d'origine américaine (corporate governance) apparue dans les années 30. Il est apparu comme le sujet qui a soulevé le plus de débat en matière de management au cours de ces dernières années dans le monde des affaires, politiques et académiques.

A l'origine, la gouvernance d'entreprise s'inscrit dans une perspective d'agence, c'est-à-dire un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (la principale) engage une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. Donc, il s'agit d'une relation contractuelle qui lie les propriétaires du capital financier (actionnaires) appelés le principal aux dirigeants de l'entreprise appelés agents.

Dans cette première partie, consacrée essentiellement à la revue critique de la littérature sur la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, nous aborderons respectivement les points suivants :

- dans la première section de ce chapitre nous présenterons le cadre conceptuel et théorique de la gouvernance, telles que sa définition, ses objectifs et ses principes essentiels.
- nous traiterons dans la seconde section toujours le cadre conceptuel et théorique de l'audit interne à travers : son historique et sa définition.
- ensuite le second chapitre, nous verrons la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise : dans lequel nous ferons l'état de la littérature sur la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise.
- en fin dans le troisième chapitre nous essayerons de dresser la méthodologie permettant de comprendre comment l'audit interne contribue à la gouvernance d'entreprise de Niger-télécoms.

Cette première partie sera pour nous un tremplin théorique pour entamer la deuxième partie de notre mémoire.

Chapitre 1: Cadre Conceptuel et Théorique de la Gouvernance d'Entreprise et de l'Audit Interne.

Le cadre conceptuel et théorique de la gouvernance de l'entreprise et de l'audit interne ne peut être abordé sans avoir préalablement précisé les notions et concepts de la gouvernance d'entreprise et d'audit interne.

1.1 Cadre conceptuel et théorique de la gouvernance des entreprises.

Plusieurs définitions ont été données à cette notion de gouvernement d'entreprise. Dans toutes les définitions, cette notion apparaît comme un état de fait qui exige au sein de l'entreprise et doit favoriser une relation harmonieuse entre les animateurs de l'entreprise. L'objectif de ce chapitre est, de nous permettre d'acquies une parfaite connaissance sur la gouvernance d'entreprise, et de l'audit interne pour qu'en fin nous puissions comprendre et établir plus tard la relation pouvant exister entre l'audit interne, et la gouvernance d'entreprise.

A cet effet, pour mieux cerner le concept même de la gouvernance d'entreprise, nous allons tout d'abord remonter aux origines du thème, ensuite définir ses objectifs et nous appesantir sur les différents mécanismes et les acteurs de la gouvernance d'entreprise, leurs missions et leurs limites.

1.1.1 Comment en est-on venu à la gouvernance d'entreprise ?

Dans les premières pratiques du capitalisme, la réunion entre les mains du même individu de la propriété et la direction de l'entreprise (alors unipersonnelle ou familiale), permettait un suivi permanent de la gestion toujours orientée vers les intérêts des propriétaires. Peu à peu, le développement économique a incité à la croissance des entreprises et avec elle, de nouveaux besoins de financement. Cette nécessité de faire appel aux capitaux extérieurs, a provoqué une séparation au sein de la société commerciale entre l'actionnaire propriétaire et la direction, l'actionnaire déléguant la gestion de l'entreprise à des dirigeants. Quelle en est la conséquence? On s'aperçoit qu'il peut y avoir conflit d'intérêts entre dirigeants et actionnaires. En effet le comportement du dirigeant peut déclencher des distorsions dans l'entreprise car il administre pour autrui, situation qui lui confère un certain pouvoir et une volonté de satisfaction d'intérêts qui peuvent être contradictoires avec ceux des actionnaires. Ainsi, dans les années 80 – 90, des faillites retentissantes mettent en évidence des comportements de mauvaise gestion de dirigeants, qui n'avaient pas été sanctionnés par un contrôle efficace de leur conseil d'administration. Autre fait : la montée en puissance de la gestion collective (investisseurs

institutionnels) qui se substitue à l'émiettement antérieur des porteurs individuels. Ces gros actionnaires prônent le rétablissement des rapports de force avec les dirigeants. **La question décisive est donc celle du contrôle des décisions des dirigeants et de leur conformité avec les intérêts des actionnaires.**

1.1.2 Les théories fondatrices de la gouvernance d'entreprise : cas de la théorie de l'agence

Ici il aurait été voulu pour nous d'étudier les différentes théories de la gouvernance d'entreprise, à savoir la théorie de l'agence, la théorie des coûts de transactions etc. mais vu, la limitation et structuration de notre étude nous allons nous contenter de parler que de la théorie de l'agence dans ce chapitre.

1.1.2.1 La théorie de l'agence

Le problème d'agence est une des pièces essentielles de la théorie contractuelle de la firme. L'essence du problème d'agence, c'est la séparation du manager et du financier, autrement dit, la séparation de la propriété et du contrôle. Un entrepreneur ou dirigeant lève des fonds auprès d'investisseurs pour les investir dans l'entreprise ou pour vendre ses propres actions de la firme. Comment s'assurer que ces fonds ne seront pas gaspillés ? De manière très générale, les financiers et les dirigeants signent un contrat qui spécifient ce que les dirigeants feront des capitaux et comment les profits seront partagés. Idéalement, ils signeraient un contrat complet, qui donne une réponse à toutes les questions dans tous les états du monde possible. Mais c'est techniquement impossible à mettre en œuvre car l'avenir est imprévisible. Aussi, en rédigeant leur contrat, les deux parties doivent décider comment allouer les droits résiduels de contrôle, c'est-à-dire comment allouer les droits de prendre des décisions dans des circonstances non prévues au contrat. En principe, on pourrait imaginer un contrat où les financiers confient des capitaux aux entrepreneurs à la condition de garder l'intégralité des droits résiduels de contrôle. Dans les faits les financiers sont incompetents ou insuffisamment Informés pour prendre les décisions dans ces circonstances (asymétrie d'information). En conséquence, les dirigeants finissent par exercer de manière significative ces droits. Et ils peuvent en abuser : en fixant les prix de transferts avantageux de biens à des sociétés où les dirigeants sont les propriétaires, en pratiquant la vente d'actifs à des prix bien en deçà des prix de marché, en construisant des sièges sociaux ostentatoires, ou encore en poursuivant des diversifications hasardeuses pour grossir, et avoir ainsi plus d'importance .

Figure 1 : La relation d'agence



Source: http://www.webssa.net/files/cours_1-la_theorie_de_lAgence_0.pdf, le 29-03-2012

En outre, dans certaines conditions, le dirigeant peut détourner à son profit une partie des richesses produites par l'entreprise. Se sachant révocable à tout moment par le conseil d'administration, il va adopter des stratégies qui visent à rendre son éventuelle révocation difficile et coûteuse. Il aura ainsi tendance à accroître l'incertitude sur les stratégies et les investissements qu'il met en œuvre afin de les rendre plus complexes et moins compréhensibles pour les équipes dirigeantes concurrentes et les actionnaires (sorte de rétention d'information et contrôle du système d'information).

Les problèmes d'agence qui apparaissent du fait de la relation actionnaire/managers engendrent donc trois types de coûts, qu'il faut réduire pour survivre dans un monde concurrentiel : les coûts de surveillance, supportés par l'actionnaire pour s'assurer que le manager gère conformément à ses intérêts ; les coûts d'obligation, supportés par l'agent pour mettre en confiance les actionnaires ; enfin les coûts inhérents à la divergence d'intérêt des managers et actionnaires. La gouvernance d'entreprise est justement la mise en place de mécanismes pour fixer des limites à l'exercice de ces droits par les agents-dirigeants. Comme l'écrit Marc Viénot : « Il s'agit simplement d'édicter des normes de bon comportement concernant d'une part les rapports entre le management et le conseil, le premier étant responsable devant le second, et, d'autre part, les rapports entre l'assemblée générale des actionnaires et le conseil, ce dernier étant responsable devant les actionnaires. ».

1.1.2.2 Définition, origine de la gouvernance d'entreprise

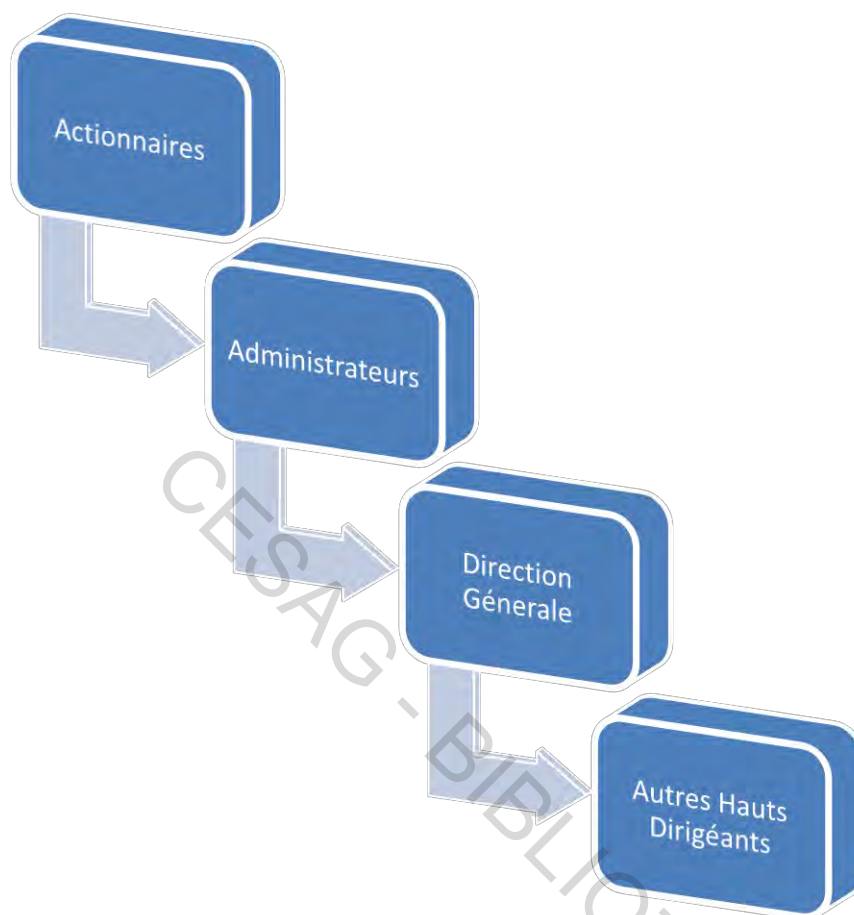
Avant d'aborder l'origine de la gouvernance d'entreprise et d'étudier le concept de la gouvernance d'entreprise, il semble nécessaire de définir la gouvernance d'entreprise.

1.1.2.2.1 La définition de la gouvernance d'entreprise

Le terme de gouvernance a donné lieu à plusieurs définitions. Selon Charreaux (1997, p.1652) la gouvernance d'entreprise recouvre « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire ». Ploix (2006, p 09) définit la gouvernance d'entreprise comme : « Le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées ». Elle explique que ce concept concerne non seulement l'organisation de la direction de l'entreprise mais aussi son contrôle et les moyens d'expression des actionnaires. Elle ajoute dans ce même sens, que lorsque l'on parle de gouvernance, on sous-entend « le bon système » ; celui qui est recommandé de mettre en œuvre pour s'assurer que les décisions prises sont bénéfiques à la fois à l'entreprise et aux actionnaires. Ainsi, ceci conduirait à un conseil plus indépendant, des dirigeants plus transparents, des administrateurs mieux informés, plus impliqués et plus conscients de leurs responsabilités.

De ce fait, la gouvernance d'entreprise régit les relations entre le dirigeant, ses actionnaires et son conseil d'administration, en mettant en œuvre des principes de responsabilité et d'intégrité, de transparence, d'indépendance du conseil et de respect des droits des actionnaires. Organe collégial, le conseil d'administration doit pouvoir établir un jugement indépendant de la direction de l'entreprise, grâce à une bonne information émanant notamment des comités spécialisés. Ces comités, dont notamment le comité d'audit, ont une responsabilité bien précise de surveillance et de contrôle.

Figure 2 : Schéma de la délégation de pouvoirs au cœur de la structure interne de la gouvernance d'entreprise



Source: Naciri (2011 : 60)

Il y a risque de conflit d'intérêt entre actionnaires-administrateurs, actionnaires-dirigeants, actionnaires-salariés. Mais la littérature émise sur la question s'est essentiellement attardée sur l'unique relation actionnaire-dirigeants pour qui le vocable de gouvernance d'entreprise désigne l'ensemble des mesures ou règles pouvant discipliner le comportement opportuniste du dirigeant pour protéger l'intérêt des actionnaires et des tiers prenant part à l'entreprise : il s'agit du courant disciplinaire de la gouvernance d'entreprise. Certains auteurs allant plus loin vont centraliser la gouvernance sur le besoin de création de valeur d'abord en vue d'un partage équitable entre les différentes parties prenantes : il s'agit du courant cognitif de la gouvernance d'entreprise. Pour Ebondo (2006 : 17) et Bancel (1997 : 20), la gouvernance peut être définie autour des rapports entre les actionnaires dont l'exercice du pouvoir des uns peut léser les intérêts des autres. Dans les entreprises où il y a une forte concentration du capital entre les mains d'une poignée d'investisseurs appelés actionnaires de référence, ces derniers peuvent, compte tenu de leur position, orienter les décisions des dirigeants en leur

faveur contrairement aux intérêts des minoritaires. Ce système de gouvernance repose sur une protection juridique de chaque partie prenante et sur les conseils de surveillance qui jouent un rôle prépondérant dans l'équilibre interne de toutes les parties prenantes.

1.1.2.2.2 Origine du concept de la gouvernance d'entreprise

Deux points saillants marquent les origines du concept de la gouvernance d'entreprise : la naissance du thème et la montée en puissance des investisseurs institutionnels (les fonds de pension).

1.1.2.2.2.1 Naissance du concept

Le point de départ du concept de la gouvernance d'entreprise, remonte en 1932 avec deux économistes Adolf Berle et Gardiner Means qui ont émis une réflexion sur les risques engendrés par la dissociation de la propriété du capital et de la direction des entreprises américaines dans leur ouvrage intitulé : *the modern corporation and private property*. Le terme « corporate gouvernance » alors employé par ces auteurs, traduit ensuite par « gouvernance d'entreprise » désigne selon Beloeil-Benoist (2007 : 90) : dispositifs de direction, de contrôle, d'incitation, voire de gestion des entreprises notamment des sociétés de capital telle que la société anonyme.

1.1.2.2.2.2 Les fonds de pension

Les investisseurs institutionnels sont des organismes qui ont pour mission de gérer des fonds qui leurs sont confiés, généralement à long terme en procédant à des investissements divers, notamment sur les marchés financiers. L'internationalisation des grands groupes et la globalisation des marchés ont permis à ces investisseurs institutionnels d'entrer dans le capital des grandes firmes et sont devenus aujourd'hui des actionnaires importants de nombre d'entreprises à cause de leur poids financier. Il s'agit : des compagnies d'assurance, des banques, des gestionnaires de patrimoine et surtout des fonds de pension. Les fonds de pensions sont des organismes de placement collectif (OPC) qui gèrent par capitalisation les cotisations salariales ou patronales destinées à la retraite des salariés et qui se sont développés dans les années 90 aux Etats-Unis et dans les pays anglo-saxon. Il y a une nécessité absolue de protéger les intérêts de ces investisseurs dont la décision des dirigeants des entreprises où ils investissent influence directement la pension des retraités. Selon Parrat (2003 : 177), la finalité des fonds de pension est de maximiser les retraites versées aux cotisants et pour ce

faire, le seul moyen pour contrôler la classe dirigeante est de participer au vote en assemblée générale et de se faire représenter au conseil. C'est ainsi que, les fonds de pension contrairement aux autres investisseurs institutionnels ont émis des principes de gouvernance d'entreprise portant sur la transparence en matière de gestion financière et de divulgation des informations. C'est pourquoi Dayan (2004 : 216), affirme que ces derniers voulant « exercer ex-ante leur droit de regard sur la stratégie des entreprises ont développé et popularisé le thème du « gouvernement d'entreprise » visant à promouvoir l'intérêt des actionnaires »

1.1.3 Objectif de la gouvernance d'entreprise

Par suite de tout ce qui précède, la gouvernance d'entreprise traite de deux questions principales : la création de la valeur et pour qui la valeur doit être créée. Il s'agit de s'assurer d'une répartition équitable de la valeur créée entre tous les copropriétaires de l'entreprise et toutes les parties prenantes qui interviennent dans ce processus de création de la richesse, ce qui rend fondamentale la notion de création de la valeur. La gouvernance d'entreprise ne se résume donc pas seulement au seul problème d'alignement des intérêts des dirigeants sur les intérêts des actionnaires mais concerne avant tout le besoin de création de la valeur. Rappelons que gouverner est avant toute chose la gestion efficace de l'entreprise, soit assurer son bon fonctionnement par l'atteinte des objectifs d'entreprise (la création de valeur). Ce qui suppose, la mise en place de moyens permettant d'éradiquer tout événement qui entraverait la création de la valeur.

En conséquence, la gouvernance d'entreprise recouvre deux aspects : d'une part, la mise en place des mécanismes permettant de contrôler les dirigeants afin d'éviter qu'ils ne détournent la valeur créée au détriment des propriétaires, et d'autre part, la mise en place des dispositifs de contrôle interne efficace pour maîtriser tout ce qui menace l'atteinte de l'objectif de création de valeur. Un système de gouvernance d'entreprise efficace doit pouvoir résoudre les causes à l'origine du problème de gouvernance, c'est-à-dire les conflits d'intérêts et les conséquences engendrées par ceux-ci qui sont entre autres :

- l'asymétrie de l'information : la rétention d'informations pertinentes par les dirigeants afin d'avoir le pouvoir dans les prises de décision
- le problème de création de la valeur : le caractère opportuniste des salariés qui peuvent contribuer à détériorer ou à créer de la valeur
- le manque de transparence, d'éthique et de loyauté de la part des dirigeants : pour assouvir leurs desseins de cupidité

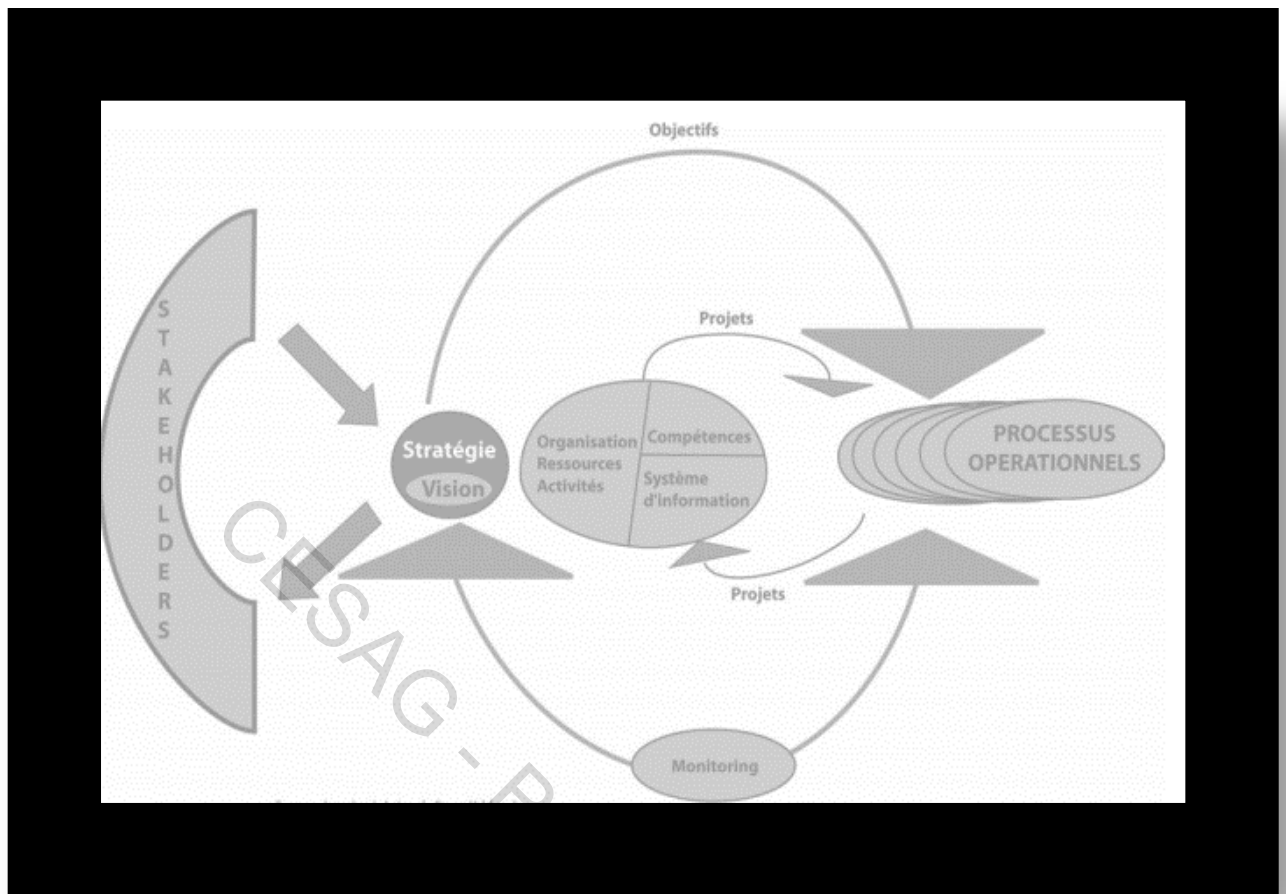
A cela, on peut ajouter :

- l'insuffisance de la maîtrise des risques : absence de dispositifs efficaces de contrôle interne pour réduire tout évènement susceptible d'entraver l'atteinte des objectifs.

C'est pourquoi, Igalens& al (2009 : 8) définissent les principaux objectifs de la gouvernance d'entreprise comme suit :

- assurer le pilotage stratégique et la surveillance effective de la gestion par le conseil d'administration ;
- concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés et définir la répartition des responsabilités entre dirigeants et actionnaires ;
- assurer un traitement équitable de tous les actionnaires ;
- reconnaître les droits des différentes parties prenantes ;
- garantir la diffusion, en temps opportun d'informations exactes ;
- participer à la réduction des risques.

Figure 3 : Le processus de gouvernance d'entreprise



Source : Leignel & al (2009 : 10)

La stratégie est ici définie en fonction des différentes parties prenantes (« stakeholders »). De cette stratégie, des objectifs sont définis pour évaluer et adapter les processus et les activités associés. Pour ces adaptations, des projets destinés à ajuster les ressources aux processus sont lancés. Le pilotage (« monitoring »), composant majeur du concept de gouvernance, recouvre la mesure:

- de l'atteinte des objectifs stratégiques ;
- des performances ;
- des risques ;
- de la maturité en termes de gouvernance.

Toutefois, ce schéma de modèle de gouvernance ne vaut que par :

- la prise en compte de l'aspect humain ;
- la définition du rôle des acteurs chargés de le faire fonctionner ;

- la connaissance des compétences et des convictions des hommes dont l'entreprise dispose ou pourrait disposer ;
- la prise en compte de l'environnement économique, social, écologique, politique, géopolitique, juridique, concurrentiel, médiatique et financier (analyste, agence de notation) etc.

En conclusion, la gouvernance d'entreprise ne peut atteindre ses objectifs que si les structures de gouvernement arrivent réellement à remplir leurs missions.

1.2 Cadre conceptuel et théorique de l'audit interne

L'audit interne est aujourd'hui, un élément important au sein de l'entreprise. La mondialisation de l'économie, les crises qui secouent ces dernières années (Enron, WorldCom etc.) Imposent l'introduction de l'audit comme fonction stratégique.

En effet, l'environnement devient de plus en plus intangible, pousse les entreprises à créer et développer la fonction d'audit interne qui devient la fonction vitale et se situe au cœur du management.

Chaque responsable sait que la mission de l'audit est une mission délicate car son but est de créer une valeur ajoutée dans un environnement changeant.

1.2.1 Les fondements de l'audit interne

Ce point sera consacré à la présentation de l'origine et l'évolution de la fonction d'audit interne, sa définition et ses principes ainsi que ses différents types.

1.2.1.1 Origine et évolution de la fonction d'audit interne

Le terme audit dérivé du mot latin « Audir » qui signifie « écouter » sert à désigner cette discipline qui est reconnue indispensable. L'audit interne est une profession qui a pour mission la vérification et le contrôle direct des comptes, mais aussi il touche d'autres aspects et secteurs de l'entreprise avec l'expansion économique. L'audit a existé dans différentes périodes de l'histoire, mais sa genèse remonte à l'antiquité.

La fonction d'audit interne est née après la grande crise économique de 1929 pour intervenir dans le domaine comptable et financier. En effet, à l'issue de cette crise, des dispositions légales intéressant les sociétés cotées en bourse (Securities Act- 1933 & Securities exchange

Act- 1934) sont adoptées aux Etats-Unis d'Amérique pour protéger les intérêts des actionnaires et des tiers.

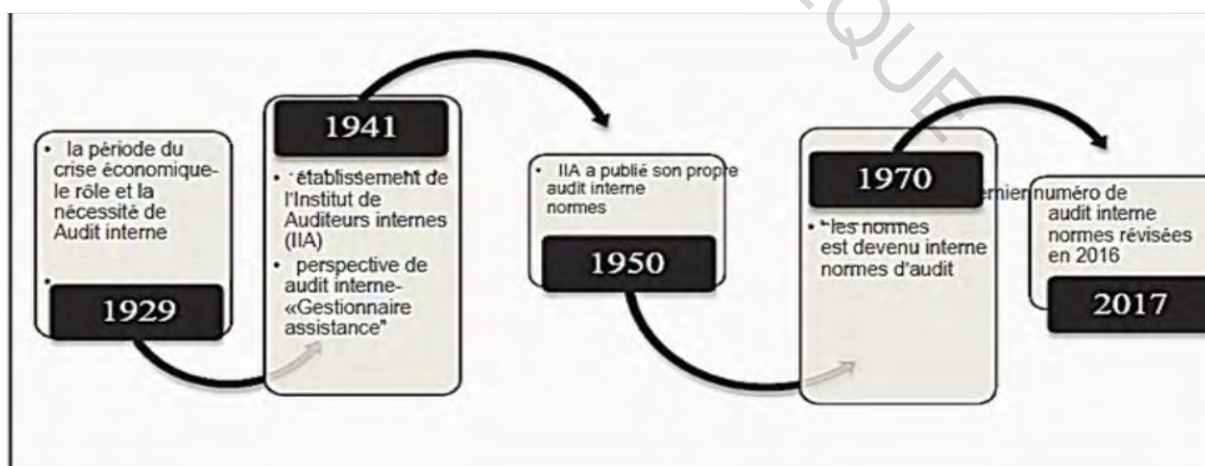
L'ampleur et le coût des interventions des auditeurs externes incitèrent les grandes entreprises américaines à mieux se préparer aux vérifications nécessaires afin d'en limiter les inconvénients. Des travaux préparatoires, tels que l'inventaire de toute nature, l'analyse des comptes et les sondages divers, sont exécutés par le personnel de l'entreprise sous la supervision des auditeurs externes.

La prise de conscience de l'intérêt et des apports de la fonction d'audit interne a eu notamment pour conséquence l'élargissement de son champ d'action en vue de couvrir tous les domaines de l'entreprise : De l'audit financier à l'audit opérationnel élargi et de l'audit de conformité à l'audit de management.

Aux Etats-Unis d'Amérique, l'audit interne s'est développé avec la création de l'Institut of Internal Auditors (IIA) en 1941 dont la vocation était de promouvoir l'audit interne et d'accroître la compétence professionnelle et technique des auditeurs internes par des recherches et des formations professionnelles.

Cette fonction s'est développée en France durant la période 1965-1970. Son évolution est liée au développement de l'association française du contrôle interne, devenue en 1995 l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) qui est affilié à l'IIA.

Figure 4 : Evolution de la fonction d'audit interne



Source : Melinda Timea & Szablocs Vilmos (2017 ; 443)

1.2.1.2 Définition de l'Audit Interne, ses principes ainsi que ses différents types

✚ La définition retenue de l'Audit Interne est celle de l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), traduction française de la définition donnée par l'IIA (2002), l'organisation internationale de la profession de l'audit interne : « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ». Il aide l'entreprise à maîtriser ses opérations en examinant ce qui favorise l'exercice de cette maîtrise : « le contrôle interne » et en recommandant ce qu'il convient de faire pour l'améliorer. De cette définition, on peut retenir les éléments suivants : **L'assurance, Le conseil, La valeur ajoutée**

✚ Il existe trois traits principaux qui caractérisent la fonction d'audit interne qui sont :

L'assistance au management, l'absence de jugement sur les personnes et l'indépendance.

✚ Il existe plusieurs types d'audit interne qui sont regroupés selon trois catégories à savoir :

L'objectif d'audit, le domaine le concerné et le domaine d'intervention de l'auditeur.

- **Types d'audit interne selon son objectif :** Cette catégorie contient trois types d'audit interne à savoir l'audit de régularité ou de conformité, l'audit d'efficacité ou de performance et l'audit de management.
- **Types d'audit interne selon le domaine concerné :** Les types d'audit interne selon le domaine concerné peuvent être distingués en fonction des trois principaux types de missions d'audit interne qui sont : l'audit social, l'audit qualité et l'audit thématique.
- **Types d'audit interne selon le domaine d'intervention de l'auditeur :** Selon ce critère, l'audit peut intervenir soit dans le domaine comptable et financier, soit dans le domaine concernant les opérations effectuées par une organisation.

1.2.1.3 La place et le rôle de l'audit interne dans le management

L'Audit Interne occupe une position déterminante dans le management. C'est une fonction qui émane de la direction générale, indépendante des autres fonctions de l'entreprise et destinée à contrôler leurs activités. Elle évalue l'existence, la pertinence et l'efficacité des dispositifs de contrôle. Elle a pour finalité selon Renard (2010 :131) le contrôle interne. De sa définition selon l'IIA, il ressort que son rôle principal n'est pas de « contrôler ». L'IFACI (2004 : 2) lui attribue, une mission d'assurance, de conseil et de contribution à la création de la valeur ajoutée.

Figure 5 : Les attributs clés de la fonction d'audit interne



Source : Melinda Timea&SzablocsVilmos (2017 ; 446)

✚ **Mission d'assurance**

Il s'agit d'une opinion rendue par un auditeur professionnel signifiant que la direction de l'organisation :

- comprend les risques potentiels;
- met en œuvre une gestion des risques appropriée;
- arbitre convenablement entre risques et contrôles : les stratégies de contrôle sont fonction des stratégies de gestion des risques;
- s'adapte réellement aux changements

Mission de conseil

L'Audit Interne prodigue à l'organisation des avis sur l'identification des risques et les actions entreprises pour les gérer. L'AI prend part et fournit son apport sur demande ou en vertu de son champ d'action prédéterminé.

Mission de contribution à la création de la valeur ajoutée pour l'amélioration des performances

L'objectif principal de l'organisation est de créer de la valeur ajoutée au profit de leurs propriétaires, leurs clients, leurs usagers et leur personnel. L'Audit Interne contribue à la création de la valeur en aidant l'entreprise à maîtriser les risques susceptibles d'entraver l'atteinte de cet objectif.

De la définition retenue de l'audit interne selon l'IFACI, on remarque que les professionnels ont fait figurer parmi les objectifs de l'audit interne le gouvernement d'entreprise. Quel est donc le lien entre le processus de gouvernance et la fonction d'audit interne ?

En effet, l'importance qu'a connu le contrôle interne a entraîné avec lui une augmentation de l'intérêt accordé à la fonction de l'audit interne et ce depuis l'année 2001. Ceci peut se justifier par le fait que les auditeurs internes jouent un rôle important dans l'évaluation des systèmes de contrôle interne, qu'ils contribuent à maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisant. En raison de leur position au sein de l'organisation et de l'autorité dont ils sont investis, les auditeurs internes jouent souvent un rôle important dans le suivi du fonctionnement du système de contrôle interne. Ils procèdent à un examen direct du système de contrôle interne et recommandent des améliorations, ce qui conduirait à une maîtrise des risques et activités de l'entreprise.

Nous remarquons que la précitée définition situe la gouvernance d'entreprise parmi les objectifs de l'audit interne. Le cœur de notre problématique se situe à ce niveau. Nous effectuerons, dans ce qui suivra, une analyse pointue du lien entre ces deux processus, en essayant de comprendre les lieux d'intervention des activités d'audit interne dans un processus hautement stratégique qu'est : La gouvernance d'entreprise.

Chapitre 2: La contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise : un état des connaissances

Au cours de ces dernières années, le monde a connu de nombreux changements dont, la mondialisation, la technologie de l'information, la croissance économiques ainsi que les scandales financiers qui ont frappé les grandes entreprises dans le monde, ce qui a conduit à une attention accrue à la fonction d'audit interne comme un outil de contrôle afin d'assurer la capacité de l'entreprise à atteindre ces objectifs.

De plus, l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, basée sur l'audit interne, devient une nécessité, on considère que ce dernier se présente comme l'un des mécanismes le plus performant dans le système de la gouvernance d'entreprise. Dans ce chapitre, nous allons essayer d'éclairer la relation étroite entre l'audit interne est gouvernance d'entreprise, c'est-à-dire de savoir comment l'audit interne peut améliorer ce système de la gouvernance. Pour cela, nous allons tenter d'abord de présenter la fonction audit interne, sa définition et ses missions dans le management. Ensuite, la relation entre l'audit interne et les autres parties prenantes de la gouvernance d'entreprise et enfin son apport dans la gouvernance.

2.1 La relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise selon, la théorie de l'agence et la théorie des coûts des transactions

Il s'agit ici d'évoquer, le cadre théorique de la relation existant entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise : la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence.

2.1.1 Audit interne et gouvernement d'entreprise : théorie de l'agence

On parle de relation d'agence, lorsqu'une personne ou une entreprise confie la gestion de ses propres intérêts à une tierce personne. La relation d'agence existant entre l'actionnaire, le propriétaire du capital financier appelé le principal et le dirigeant, le mandataire appelé agent est porteuse de conflits d'intérêts, facteurs de coûts pour les deux parties. Les coûts d'agence représentent : les coûts de contrôle supportés par le principal, les dépenses en garanties de la part de l'agent, les pertes liées au désalignement des incitations. L'un des conflits d'intérêts susceptibles de s'élever entre l'actionnaire et le dirigeant est le conflit né de l'asymétrie d'information existant entre l'agent et le principal. L'audit légal est apparu comme le mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent plus enclin à faire supporter les coûts d'agence au principal qu'à respecter toutes les obligations contractuelles.

Cependant l'audit interne, émanation de la direction générale, n'a pas été considéré par cette théorie comme un mécanisme de surveillance de l'agent. Il semble pourtant être, suite aux nombreux développements sur la gouvernance d'entreprise, un mécanisme de réduction de l'asymétrie de l'information entre actionnaire et dirigeant lorsqu'il est rattaché au comité d'audit, organe du conseil d'administration.

2.1.2 Audit interne et gouvernement d'entreprise : théorie des coûts de transaction

Pour les théoriciens des coûts de transaction, l'entreprise apparaît contrairement au marché comme le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction. Elle se distingue du marché par sa capacité à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que sur le marché (Ebondo et Pigé, 2002 : 52). Les dirigeants des grandes sociétés ont donc été amenés à internaliser une partie des travaux d'audit légal générateurs de coûts élevés pour la firme. Il est apparu bénéfique pour réduire ces coûts de recruter des auditeurs en interne, salariés de l'entreprise pour effectuer ces travaux de vérification et de contrôle de conformité aux lois et règlements jusque-là effectués par le commissaire aux comptes. En appliquant cette théorie à la gouvernance d'entreprise, l'audit interne semble être un cadre propice à une bonne gouvernance dans la mesure où il permet une réduction des coûts et par conséquent une amélioration des performances.

2.2 Liens entre Audit interne et la Gouvernance d'entreprise (au lendemain de la crise)

Estimant que, les scandales anciens et récents sont imputables à l'inefficacité des systèmes de contrôle interne, les législateurs américains et français imposent de nouvelles obligations en matière de contrôle interne. Ainsi il est exigé en France par la LSF au président du conseil d'administration ou de surveillance de rendre compte dans un rapport joint au rapport annuel des conditions de fonctionnement du conseil et des procédures de contrôle interne afin de favoriser la transparence. La loi confère donc à la fonction d'audit interne au lendemain de la crise, une responsabilité dans le processus de préparation et de production du rapport de contrôle interne selon Ebondo (2007). Par ailleurs obligation est faite aux auditeurs internes par l'organisation internationale de la profession l'IIA d'évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et de formuler des recommandations pour son amélioration. Il apparaît donc que la responsabilité en matière d'efficacité de la fonction d'audit interne sur

L'évaluation du système de contrôle interne se trouve renforcée et élargie au lendemain de la crise.

Il nous semble alors intéressant d'étudier comment l'audit interne assure pratiquement cette responsabilité et d'apprécier son impact sur le renforcement du système de gouvernance d'entreprise.

2.3 Relation entre l'audit interne avec les acteurs de la gouvernance d'entreprise

Bertin (2007) précise que : « la définition de l'audit interne et l'appréhension de son périmètre d'action permettent de percevoir cette fonction comme un mécanisme de gouvernance de l'entreprise ». Aussi la théorie de l'agence le considère comme un dispositif de gouvernance dans la mesure où il permet de réduire l'asymétrie de l'information. Dans l'optique de restaurer la confiance entre investisseurs et managers au lendemain de la crise, l'IFA (l'Institut Français des Administrateurs) et l'IFACI ont défini un cadre de relations entre l'audit interne et les acteurs de la gouvernance d'entreprise (le conseil d'administration, la direction générale, l'audit légal et le management des risques) pour montrer les atouts que l'audit interne peut leur apporter dans l'exercice de leurs responsabilités. Il s'agit des conditions dans lesquelles, l'audit interne contribuerait à améliorer la gouvernance d'entreprise. Il s'agit en fait, de se donner les moyens d'un bon équilibre des pouvoirs au sein de l'organisation afin d'éviter les dérives personnelles et les malversations les plus graves, celles qui procèdent au sommet de la hiérarchie. C'est pourquoi la notion de gouvernance d'entreprise selon Charreaux G. et Wirtz P. (2006), s'articule autour de cinq piliers : le conseil d'administration, l'audit externe, le management, le comité d'audit et l'audit interne. Elle suppose une éthique et la pratique de la transparence.

2.3.1 Audit interne et le Conseil d'administration

Le CA en tant que mécanisme disciplinaire doit définir et faire respecter les chaînes de responsabilités et la façon de rendre des comptes dans l'ensemble de l'organisation afin de garantir l'intégrité des principaux systèmes d'information et de surveillance. La mise en place d'un système d'audit interne placé sous l'autorité directe du conseil permet d'atteindre cet objectif. L'Audit Interne apporte sa compétence au conseil via le comité d'audit, organe spécialisé du conseil d'administration, chargé de contrôler l'information financière et les professionnels qui en vérifient la qualité : les auditeurs externes et les auditeurs internes dont

le champ couvert est la connaissance et le suivi des risques. La relation du comité d'audit et de l'audit interne se présente ainsi résumé dans le tableau suivant :

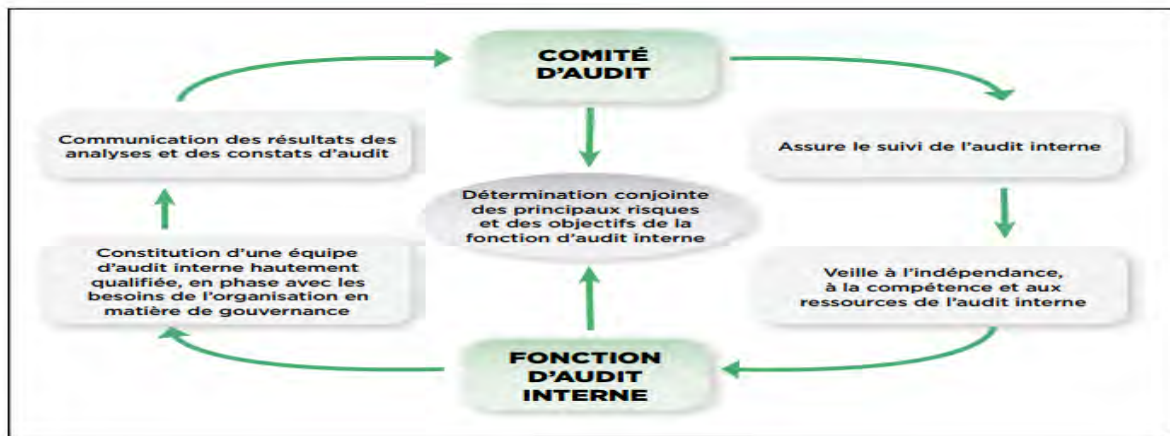
Tableau 1 : Responsabilité du comité d'audit à l'égard de l'audit interne

| Les responsabilités de surveillance de l'audit interne du comité d'audit | Normes de l'IIA |
|--|---|
| Examen et approbation de la charte de l'activité d'audit interne | « La mission, les pouvoirs et la responsabilité de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte, être cohérents avec les Normes et dûment approuvés par le comité d'audit de l'organisation. » |
| Assurer la communication et la hiérarchie entre le responsable de l'audit interne et le comité d'audit | « Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités. » L'IIA insiste sur le fait que, pour atteindre suffisamment d'indépendance, le responsable de l'audit interne doit rendre compte au comité d'audit en termes de fonctions et à la direction générale pour ce qui concerne le domaine administratif : (relation hiérarchique) « Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la direction générale et au comité d'audit des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que des résultats obtenus par rapport au programme prévu. » |
| Supervision du personnel d'audit interne et assurance que la fonction dispose des ressources nécessaire | « Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la direction générale et au comité d'audit son programme et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi |

| | |
|---|---|
| | <p>que tout changement important susceptible d'intervenir en cours d'exercice. Le responsable de l'audit interne doit également signaler l'impact de toute limitation de ses ressources. »</p> <p>« L'audit interne doit posséder ou acquérir collectivement les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités. »</p> |
| Révision et évaluation du programme annuel d'audit interne | « Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la direction générale et au comité d'audit son programme et ses besoins, pour examen et approbation. » |
| Surveillance de la coordination entre l'auditeur interne et l'auditeur externe | « Le responsable de l'audit interne doit partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes de services d'assurance et de conseil, de manière à assurer une couverture adéquate des travaux et à éviter dans la mesure du possible la duplication des efforts. » |
| Révision des rapports périodiques portant sur les résultats de la mission des auditeurs internes | « Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la direction générale et au comité d'audit des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que des résultats obtenus par rapport au programme prévu. Ces rapports doivent également porter sur les risques importants, le contrôle et le gouvernement d'entreprise, ainsi que sur d'autres sujets dont le comité d'audit et la direction générale ont besoin ou ont demandé l'examen. » |

| | |
|--|--|
| <p>Révision des réactions de la direction face aux résultats de la mission des auditeurs internes</p> | <p>« Le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ou que la direction générale a accepté de prendre le risque de ne rien faire. »</p> |
| <p>Contrôle et évaluation de l'efficacité de l'audit interne</p> | <p>« 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. »</p> <p>« Des évaluations externes, par exemple des revues d'assurance qualité, doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés et indépendants extérieurs à l'organisation. » « Le responsable de l'audit interne doit gérer cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation. » « L'audit interne doit évaluer les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique. »</p> |

Source: Institute Internal of Auditors (2005; 4)

Figure 6 : Relations entre le Comité d'audit et la fonction de l'audit interne

Source : Fondation de la recherche de l'IIA, 2016

Les relations entre l'audit interne et le comité d'audit se matérialisent par la participation permanente ou périodique, du responsable de l'audit interne aux réunions du comité d'audit, selon des modalités retenues par l'entreprise. Le comité d'audit est l'interlocuteur privilégié de la direction de l'audit interne. Il garantit et consacre l'indépendance de l'audit interne. Et l'audit interne apporte aux administrateurs par son intermédiaire, un regard impartial et professionnel sur les risques de l'entreprise et son niveau de sécurité. En l'absence d'un comité d'audit, la relation entre l'audit interne et le conseil d'administration à moins d'efficacité sur la gouvernance d'entreprise.

2.3.2 Audit interne et l'audit externe

L'audit externe (ici légal) ou le commissaire aux comptes (CAC), est mandaté par les actionnaires pour contrôler la fiabilité des informations financières produites par les dirigeants. Il a pour principale mission de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes en s'appuyant sur les procédures qui concourent à la production desdits comptes c'est-à-dire, l'information comptable et financière. En ce sens, l'audit interne joue un rôle de complémentarité à l'action du commissaire aux comptes. Selon l'IFACI (2009), il fournit à cette dernière une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de l'activité de l'entreprise sur la base d'une analyse des risques opérationnels, de conformité et financiers et sur une évaluation du dispositif de contrôle interne y afférent sous-entendu que, les travaux du CAC sur les comptes dépendent des conclusions sur l'évaluation du contrôle interne.

La convergence entre l'audit interne et l'audit externe se situe au niveau de l'évaluation du contrôle interne et de l'échange de leurs travaux d'audits même si l'appréhension du contrôle

interne diffère entre les deux professions. En effet là où existe une fonction d'audit interne, les responsabilités du commissaire aux comptes sont réduites et inversement, en présence de l'audit externe la maîtrise des activités se trouve renforcée. Afin d'éviter de possibles redondances dans l'évaluation du contrôle interne par ces deux acteurs, l'IFA et l'IFACI (2009), préconisent :

- la coordination des travaux des commissaires aux comptes et des auditeurs internes ;
- l'établissement en commun du planning d'interventions afin de minimiser les dérangements causés par les audits ;
- des réunions de travail périodiques une ou deux fois par an, où chacun rend compte de ses investigations et de ses conclusions ;
- l'utilisation par les commissaires aux comptes des travaux de l'audit interne pour réduire d'autant leurs propres investigations tout en conservant l'entière responsabilité de l'opinion exprimée sur les comptes.

Tableau 2 : les complémentarités et les divergences dans les travaux de l'audit interne et de l'audit externe

| | Audit externe | Audit interne |
|-----------------------------------|---|---|
| Champ d'application de l'audit | Processus d'élaboration des états financiers et de détermination du résultat Aval | Global Amont L'auditeur interne identifie et évalue les risques avant qu'ils ne soient traduits dans les comptes. |
| Temporalité de la mission d'audit | Mission permanente dans les textes Mission généralement intermittente dans les faits | Mission continue Suivi des recommandations |
| Nature de la mission d'audit | Mission d'assurance | Mission d'assurance Mission de conseil |

| | | |
|------------------------------------|---|--|
| Position eu égard à la gouvernance | Acteur/mécanisme de gouvernance (dispositif de mise sous contrôle) | Acteur/mécanisme de gouvernance (dispositif de mise sous contrôle) Évaluateur de la gouvernance Conseiller en matière de gouvernance |
| Dynamique de l'audit | Stabilité L'auditeur externe réalise le même type d'audit chaque année ; il est en relation avec les mêmes interlocuteurs dans les mêmes services. | Réactivité, adaptabilité, diversité L'auditeur planifie son travail en réponse aux besoins de la direction ou du comité d'audit ou en fonction de l'émergence de risques ; les interlocuteurs sont variables. |
| Indépendance | Protégée juridiquement | Garantie par un rattachement au plus haut niveau et une relation étroite avec le comité d'audit (quand il existe) |
| Diffusion du/des rapports d'audit | Diffusion large du rapport | Diffusion restreinte des rapports |
| Avantages spécifiques | Expérience d'autres entreprises et d'autres secteurs | Connaissance approfondie de l'entreprise et du secteur |

Source : Elisabeth Bertin (2007 ; 167)

2.3.3 Audit interne et la direction générale

Dans le processus de création de valeur, les décisions sont prises par les dirigeants mais leur mise en œuvre incombe aux salariés qui peuvent adopter eux-aussi des comportements

opportunistes (c'est-à-dire contraires aux objectifs fixés) pouvant détruire la richesse créée. Il faut noter que du point de vue managérial, les organisations sont composées d'individus dont les intérêts divergent.

Ainsi le conflit opposant les salariés qui représentent le capital travail aux propriétaires des ressources, les actionnaires porte essentiellement sur le partage des bénéfices générés par le couple capital/travail que chaque partie estime plus lui revenir. (Ebondo, 2006 : 52-53). Il revient donc au management de mettre en place un système de contrôle efficace des salariés afin de converger les différents intérêts vers l'objectif de l'organisation. Ce contrôle doit porter sur le comportement, le degré de maîtrise de l'activité du salarié et sur ses performances. L'Audit Interne avec sa démarche entièrement centrée sur l'évaluation des risques, l'analyse de leur maîtrise et sur la recherche constructive de solutions correctrices, peut selon l'IFACI (2002 : 1) jouer un rôle décisif et très en amont dans la prévention de cette « destruction de valeur »

De la même manière, alors que les actionnaires mandatent le commissaire aux comptes pour contrôler l'action du dirigeant, la direction générale mandate l'audit interne pour contrôler les salariés. Ce que Ebondo (2006 : 51) appelle : « relation d'agence de deuxième niveau ; celle qui lie les dirigeants aux employés »

2.4 Audit interne et le management des risques

Le management des risques est une fonction au service de la direction générale et du management responsable de la gestion des risques de l'entreprise. Il identifie, au niveau global, tous les risques internes et externes relatifs à l'activité de l'entreprise, cartographie les risques afin de les apprécier et de les hiérarchiser. Sur la base des résultats de la cartographie des risques, le Risk Manager (RM) définit et propose à la direction générale, une stratégie pour les gérer c'est-à-dire l'appétence du risque (le niveau de risque acceptable), les procédures et moyens à mettre en œuvre pour éviter, minimiser, réduire l'impact du risque ou pour transférer le risque. L'audit interne, évalue l'efficacité de ces procédures qui constituent le contrôle interne afin de maîtriser le risque. Dans la pratique, l'audit interne définit son plan d'audit à partir de la cartographie des risques élaborée par le management des risques. Le management des risques, est une fonction en amont de l'audit interne. Le Risk Manager aide le management à gérer le risque et l'audit interne l'aide à maîtriser le risque. En absence du RM, c'est l'audit interne qui assure cette fonction mais dans les limites de l'identification des risques. Le management demeure le responsable de la gestion du risque et la priorité de

L'audit interne est d'évaluer le contrôle interne et le processus même de management de risque selon la norme 2100.

2.5 Audit interne, outil de réduction de l'asymétrie d'information

La capacité des actionnaires à savoir si les stratégies menées par les dirigeants ne sont pas contraires à leurs intérêts est relative au niveau d'information dont ils disposent. Or, il est admis que, outre l'information comptable et financière, le dirigeant a accès à l'information complète issue de la comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne dont il était seul destinataire. Ce qui lui confère une position de force dans les décisions par rapport aux actionnaires et aux administrateurs.

L'audit peut jouer un rôle essentiel dans la réduction de cette asymétrie de l'information notamment dans la détection des fraudes et de leur révélation aux parties prenantes. Ainsi, l'audit contribue à réduire le déséquilibre informationnel en mettant à la disposition des actionnaires une partie des informations dont dispose le dirigeant. Pigé (2009 : 198) distingue trois niveaux d'asymétrie de l'information à savoir :

- l'asymétrie d'information entre dirigeants et le conseil d'administration ;
- l'asymétrie d'information entre actionnaires et les administrateurs ;
- l'asymétrie d'information entre le marché et les actionnaires lorsque l'entreprise décide d'ouvrir son capital et fait appel public à l'épargne.

L'audit légal (CAC) permettrait de réduire ces trois niveaux d'asymétrie d'information et encore mieux l'audit interne dans la mesure où la qualité de l'information financière et comptable découle du niveau du contrôle interne. Le rattachement fonctionnel de l'audit interne au comité d'audit trouve tout son sens. Destinataire du rapport d'audit interne, le comité d'audit apparaît comme la courroie de transmission entre les auditeurs non seulement externes, mais aussi internes et le conseil d'administration. Aussi, la LSF en exigeant du président du conseil d'administration ou de surveillance la production d'un rapport sur le contrôle interne offre à l'audit interne la possibilité de contribuer désormais à la réduction de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes du gouvernement d'entreprise.

L'audit interne, émanation de la direction générale n'est pas considérée comme un mécanisme de réduction des asymétries de l'information selon la théorie de l'agence. Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une

condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise.

2.5.1 Audit interne, outil d'aide à la création de la valeur et à l'atteinte des Objectifs

Ce qui nuit à l'atteinte des objectifs au sein de l'organisation est le « risque ». Une bonne définition d'un système de contrôle interne permet de prévenir le risque. Le système de contrôle interne résulte de l'ensemble des procédures qui ont été définies par le management, la direction générale et le CA en réponse aux risques qui ont été identifiés par le processus de management des risques.

L'Audit Interne, veille à l'efficacité de ces processus de contrôle interne. Un contrôle interne efficace signifie, une maîtrise des risques. Et lorsque l'audit interne parvient à aider l'organisation à maîtriser ses risques, il contribue à créer de la valeur.

C'est pourquoi, les législateurs ont estimé que l'inefficacité des systèmes de contrôle interne a été la cause des scandales financiers. L'apport de l'AI à la GE de par sa relation avec la DG se traduit par son évaluation efficace et régulière des dispositifs de contrôle interne et par sa contribution à créer de la valeur. Il est important pour montrer cet apport, de définir d'abord le contrôle interne, de montrer l'impact d'un contrôle interne efficace sur la GE et de définir la notion de contribution à la création de la valeur par l'audit interne.

2.5.1.1 Définition du contrôle interne

Selon le Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), « le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux règlements en vigueur. »

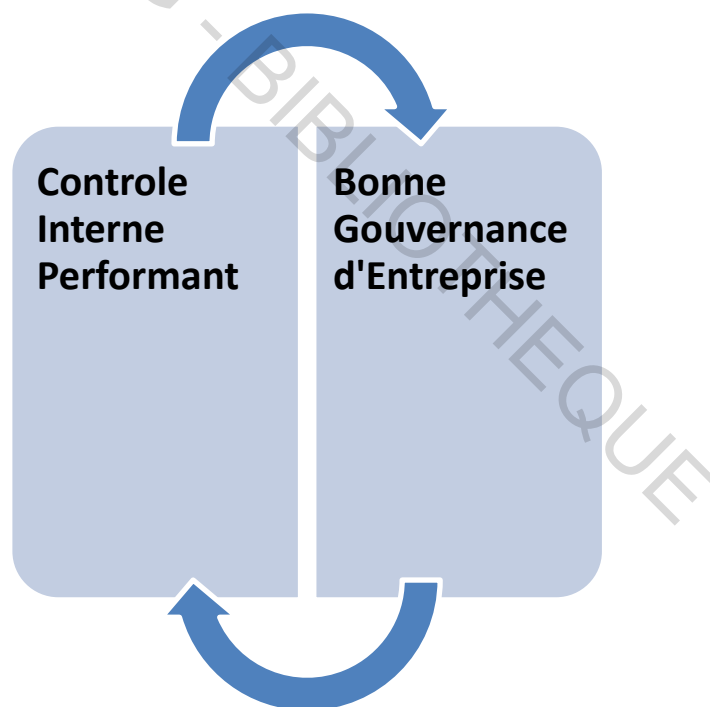
Le contrôle interne, renferme le sens de vérification et de maîtrise des opérations et s'étend à toutes les activités de l'entreprise.

2.5.1.2 Impact du contrôle interne sur la Gouvernance d'Entreprise

Renard (2010 : 449) en analysant la norme 2120 A1 de l'IFACI qui recommande à l'audit interne d'évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, constate que les points sur lesquels l'auditeur doit porter son appréciation équivalent aux objectifs généraux du contrôle interne (la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, la protection des actifs et le respect des lois et règlements). Ce qui revient à dire qu'évaluer les risques relatifs au GE c'est vérifier la qualité du contrôle interne de l'organisation : on déduit cette relation entre les deux facteurs : un contrôle interne efficace implique une gouvernance d'entreprise de qualité.

Cette relation peut être illustrée comme suit :

Figure 7 : Relation entre le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise



Source : nous-mêmes, établie à partir de Renard (2010 : 449)

Par ailleurs, l'impact du contrôle interne sur la gouvernance d'entreprise, est démontré au lendemain de la crise financière par les législateurs de la LSF se reposant sur les hypothèses que : l'information financière ne peut être fiable que si elle résulte d'un processus d'élaboration (c'est-à-dire d'un contrôle interne) lui-même fiable ; de plus l'information financière nonobstant sa fiabilité et sa transparence est incapable de refléter fidèlement la

performance d'une entreprise (Cappelletti, 2004 : 2). Seul le rapport sur le contrôle interne permet de fournir ces éléments explicatifs de l'activité aux actionnaires. D'où l'exigence de la LSF que le PCA élabore un rapport sur les procédures de contrôle interne mis en œuvre et la répartition des pouvoirs des organes dirigeants conduisant aux décisions prises par ces derniers. Vu la corrélation entre l'efficacité du contrôle interne et la qualité de la GE, la LSF prescrit une normalisation très prochaine du CI, sa conception, son évaluation et sa documentation (rapport du PCA sur le contrôle interne). On devra utiliser respectivement comme référentiels (le COSO, les normes de fonctionnement de l'IIA, et le modèle de l'AMF à définir). (Cappelletti, 2004 : 12)

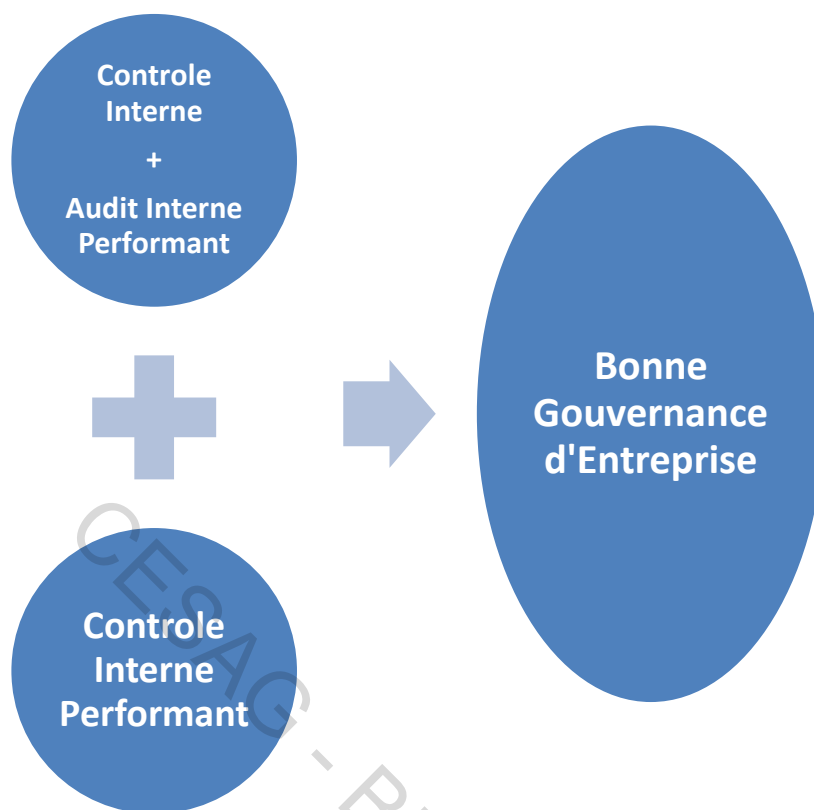
2.5.1.3 Mission d'évaluation du contrôle interne par l'audit interne

Les normes confèrent à l'audit interne la responsabilité d'évaluer le contrôle interne. En pratique, ce mandat découle de la relation d'agence de second ordre existant entre la Direction Générale et les salariés. Il s'agit en partie pour l'audit interne de vérifier que les procédures existent, qu'elles sont appliquées par les salariés, qu'elles sont efficaces et de faire des recommandations pour les améliorer. L'AI veille de façon continue à l'efficacité des dispositifs de contrôle interne dans l'entreprise afin de donner une assurance raisonnable au CA et à la DG que les risques sont maîtrisés. Les normes précisent que :

- Norme 2120 : l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue ;
- Norme 2120 A2 : les auditeurs internes doivent déterminer dans quelle mesure les buts et objectifs concernant les opérations et les projets ont été définis et si ces buts et objectifs sont conformes à ceux de l'organisation ;
- Norme 2120 C1 : au cours des missions de conseil, les auditeurs internes examinent le processus de contrôle interne en accord avec les objectifs de la mission et sont attentifs à l'existence de toute faiblesse de contrôle significative...

L'audit interne pour relever le défi de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne que lui impose les dispositions de la LSF et la SOX, doit être d'abord une fonction d'audit de qualité. On peut illustrer en fonction de tout ce qui précède la relation entre l'audit interne et la GE par le schéma suivant :

Figure 8 : Relation audit interne et gouvernance d'entreprise



Source : nous-mêmes, établie à partir d'Ebondo (2003 : 7)

Ainsi on retient que l'audit interne en formulant des recommandations pour améliorer la qualité du contrôle interne peut contribuer à créer de la valeur.

2.5.1.4 Notion de contribution à la création de la valeur

La notion de création de valeur relève de la définition même de l'audit interne donnée par l'IIA et traduite par l'IFACI. L'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficacité et à l'efficacités des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle (IIA, 2008 : 22). En d'autres termes, lorsque l'audit interne formule des recommandations pertinentes et qualitatives réduisant l'exposition aux risques et, identifiant des améliorations possibles sur le plan opérationnel, il apporte de la valeur ajoutée à l'organisation. L'impact de ces recommandations peut être apprécié en termes de qualité opérationnelle (séparation des fonctions) ou en termes financier (recouvrement d'un impayé).

2.6 Audit interne, outil de maîtrise des risques : influence d'efficacité sur la Gouvernance d'entreprise

Cet impact de l'audit interne sur la GE peut être apprécié au travers de sa relation avec le management des risques. Ce dernier relève au même titre que l'audit interne d'un niveau hiérarchique élevé afin de préserver son indépendance. Lorsqu'il existe dans l'entreprise, il est assuré par un professionnel du sujet, un risk manager ou un gestionnaire de risque. Il a pour finalité le contrôle interne. L'audit interne en évaluant les risques significatifs et le processus même de management des risques exerce une influence d'efficacité sur la GE en augmentant les possibilités d'atteindre les objectifs.

2.6.1.1 Définition du Management des Risques (MR)

Selon la traduction française du COSO II par l'IFACI & al (2005 : 5), le management des risques est défini comme étant « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. »

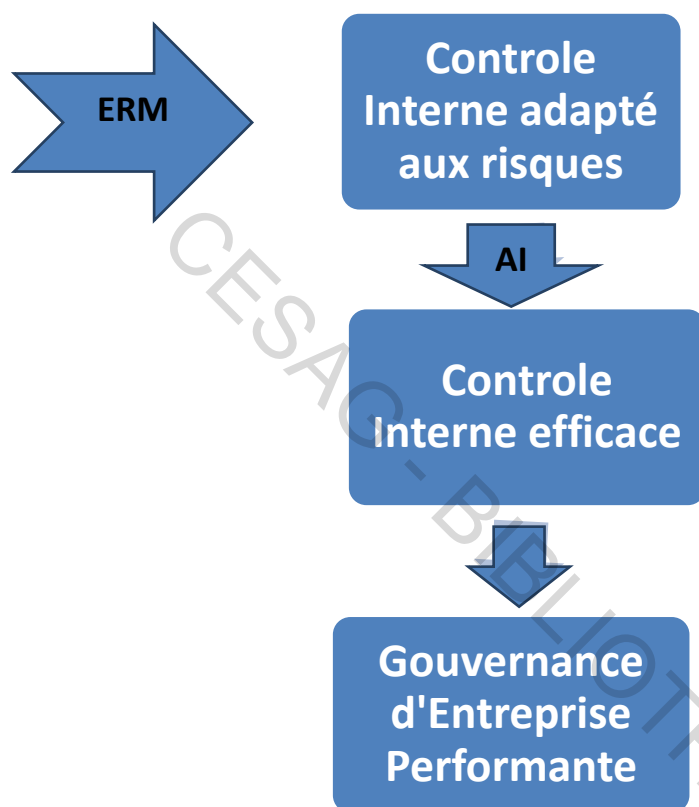
La gestion du risque, est l'affaire de tout le management. Tous les acteurs de l'entreprise y sont impliqués selon que chaque manager est propriétaire de ses propres risques.

2.6.1.2 Impact du management des risques sur la GE

L'approfondissement des travaux du COSO I en 2004 appelé COSO II a montré que parmi les composants d'un système de contrôle interne, c'est le processus d'évaluation des risques, pris dans sa globalité, qui peut le plus efficacement permettre l'implantation d'un bon contrôle interne ; lequel ne saurait exister sans une gestion globale des risques (Renard, 2010 : 138). Ce processus a été substitué par la notion nouvelle d'Entreprise Risk Management (ERM). On ne parle plus du management des risques mais de la gestion globale du risque. Il permet la prise en compte de tous les risques de l'entreprise et la mise en place d'un système de contrôle interne approprié. L'audit interne évalue l'efficacité du contrôle interne dans l'entreprise. Or l'ERM par la mise en place d'un contrôle interne basé sur une gestion globale des risques, favorise en amont un contrôle interne efficace. Ainsi s'établit cette relation entre l'ERM et la

GE: l'ERM définit avec le management un système de contrôle interne (CI) approprié aux risques dont l'audit interne (AI) évalue l'efficacité. L'efficacité du contrôle interne implique une gouvernance d'entreprise efficace. Le management des risques a donc indirectement une influence d'efficacité sur la GE. Nous pouvons illustrer cette relation comme suit :

Figure 9 : Impact du management des risques sur la Gouvernance d'Entreprise



Source : nous-mêmes à partir de Renard (2010 : 103, 138, 449)

2.6.1.3 Nouvelles exigences en matière de management des risques

Preuve du dynamisme de la gestion de risques au sein des organisations, les principaux référentiels qui l'influencent ont évolué. Ainsi, une nouvelle version de la norme ISO 31000 a été publiée en février 2018, précédée par une refonte du référentiel COSO ERM en septembre 2017.

Cette nouvelle version du COSO ERM est née d'un constat : les organes de gouvernance des organisations sont de plus en plus matures et exigeants en matière de retour sur investissements des démarches de gestion de risques.

Intitulé « *Une démarche à intégrer avec la stratégie et la performance* », le nouveau COSO a été mis à jour afin de répondre aux enjeux actuels des organes de gouvernances:

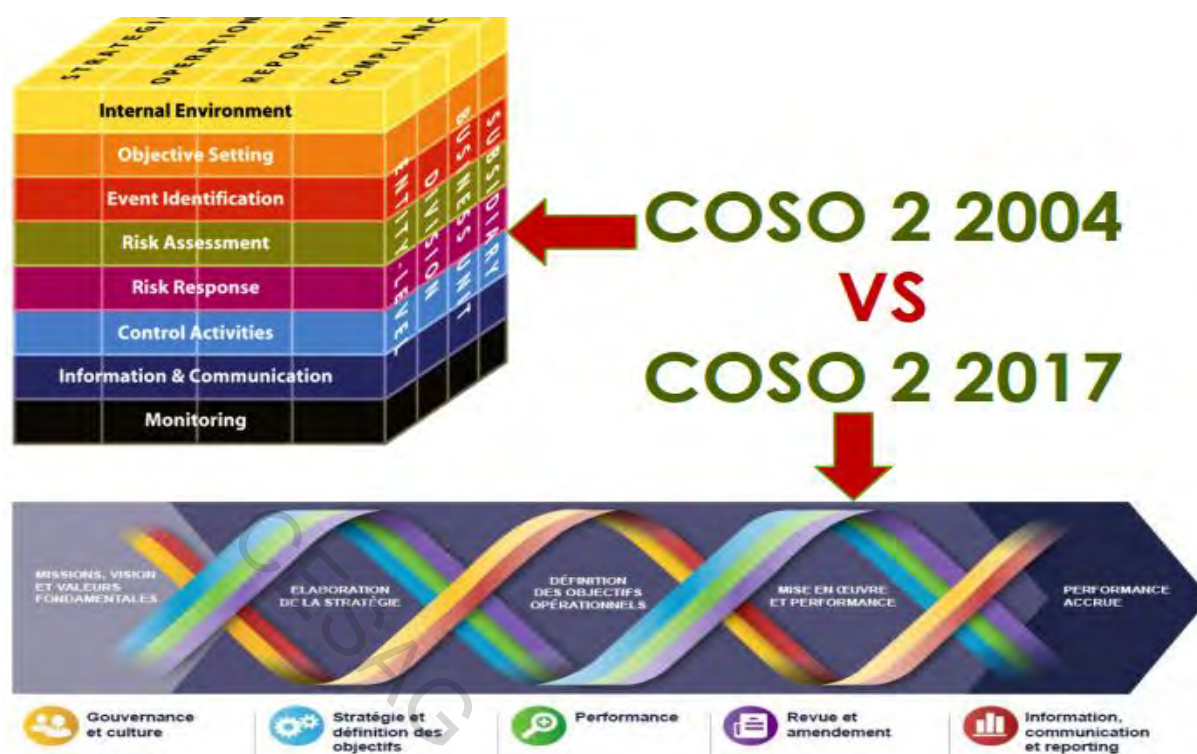
- Transparence et fiabilité demandé par les parties prenantes
- Contexte de plus en plus complexe, axé sur les nouvelles technologies
- Prise de conscience suite aux incident (crises, attaques, cybercriminalité...)

Pour ce faire, le cadre de référence du management des risques de l'entreprise propose un ensemble de 20 principes organisés en 5 composants interdépendants. Volontairement aligné sur le cycle de vie des organisations, ce nouveau COSO insiste par exemple sur:

- la prise en compte de la culture d'entreprise et des valeurs éthiques comme paramètre de la gestion de risques ;
- l'intégration de la gestion de risques dans la définition et le suivi de l'exécution de la stratégie ;
- la cohérence de la gestion de risques avec la définition des objectifs de performance et leur atteinte ;
- la nécessité d'une approche globale, même si des spécificités géographiques doivent être intégrées ;
- la prise en compte des risques liés à la prise de décision au regard des évolutions technologiques et de l'explosion des données ;

Le COSO ERM 2017 se veut donc à la fois pragmatique et connecté aux problématiques actuelles et futures de la gouvernance. Sûrement la clef du succès pour faire une gestion de risques un outil de gestion à la fois efficace, accepté et pertinent.

Figure 10 : Les composants du COSO II 2017



Source : COSO 2 ERM 2017

2.6.1.4 Missions d'évaluation du management des Risques

L'audit interne a aussi un rôle clé à jouer au niveau de l'ERM (Entreprise Risk Management) surtout dans l'évaluation du processus. L'audit interne doit selon la norme 2110. A1 surveiller et évaluer l'efficacité du système de management des risques de l'organisation. A ce titre, il donne une assurance raisonnable que les risques sont correctement évalués, que le processus de management des risques a été bien évalué, que le reporting sur les risques majeurs a été correctement établi et qu'un bilan sur la gestion des principaux risques a été dressé. L'audit interne peut apporter par sa participation au comité de surveillance et de suivi des risques un soutien actif et continu au processus de management des risques selon la norme 2110.C2 : « les auditeurs internes doivent intégrer dans le processus d'identification et d'évaluation des risques significatifs de l'organisation, les risques révélés lors de mission de conseil ». La valeur ajoutée de l'audit interne dans la GE au travers de son interaction avec le MR réside dans son évaluation de ce processus même. Un processus de management des risques efficace conduit à une bonne définition des dispositifs de contrôle interne. La maîtrise des risques favorise l'atteinte des objectifs de gouvernement d'entreprise, la création de valeur et le contrôle des dirigeants.

2.6.2 Audit interne, mission d'évaluation du processus de GE

Outre les relations que l'audit interne entretient avec les acteurs de la gouvernance, relations par lesquelles elle contribue à son amélioration, l'audit interne évalue aussi le processus même du gouvernement d'entreprise. Selon les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (norme de fonctionnement 2110) de l'IFACI, chapitre français de l'IIA), il incombe à l'auditeur d'évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et de formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. A cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

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

Dans l'évaluation de ce processus, l'auditeur interne, évalue d'abord les risques afférents au gouvernement d'entreprise. Ensuite, sur la base des résultats de cette évaluation, il apprécie la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle interne portant sur le gouvernement d'entreprise et formule ses recommandations:

- **Norme (2110.A2)** : l'audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de:
 - la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
 - l'efficacité et l'efficience des opérations ;
 - la protection du patrimoine ;
 - le respect des lois, règlements et contrats.
- **Norme (2120.A1)** : sur la base des résultats de l'évaluation des risques, l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur le gouvernement d'entreprise, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation.

Cependant, Bertin (2007 : 151) souligne la problématique que l'audit interne ne peut être à la fois partie-prenante et juge du processus du gouvernement d'entreprise. Cela risquerait d'altérer son évaluation de ce processus et entraver son objectivité. La participation de l'audit interne dans le processus global de GE ne représentant qu'un maillon ne devrait pas porter préjudice à son rôle de conseiller et de juge. Elle propose toutefois, la mise en place d'un dispositif pour atténuer ce risque de subjectivité par une relecture des missions du comité d'audit comme le propose la SOX.

2.7 Qualité de l'Audit Interne pour une bonne gouvernance d'entreprise

De tout ce qui précède, il ressort que, l'audit interne est cette fonction capable d'aider le conseil d'administration à exécuter et à maintenir un niveau de contrôle permanent de l'activité de l'organisation : le contrôle des dirigeants par sa relation fonctionnelle avec le comité d'audit et le contrôle des salariés par sa relation hiérarchique avec la direction générale. L'audit interne contribue ainsi à atteindre les objectifs de création de la valeur et de contrôle des dirigeants de la GE. En ce sens, la qualité de la fonction d'audit interne conditionne celle de la gouvernance d'entreprise et vice versa. ((Gramling & al, 2004), (Ebondo, 2006)). La qualité suppose qu'en plus des moyens dont doit disposer l'audit interne pour assumer ses responsabilités professionnelles, les auditeurs eux-mêmes disposent des compétences nécessaires pour assumer leurs missions à un niveau de professionnalisme reconnu. Plusieurs critères permettent de mesurer la qualité de l'audit interne.

Nous retiendrons les plus pertinents pour notre étude à savoir :

- la compétence
- la performance
- l'objectivité et l'indépendance
- le positionnement de la fonction de l'audit interne

2.7.1 La compétence des auditeurs internes

Selon la norme de qualification 1210 « les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités ». Suivant cette norme, la compétence de l'audit interne est mesurée au

niveau individuel et au niveau global de l'équipe. Au niveau individuel, la Modalité Pratiques d'application (MPA 1210-1) précise aux auditeurs la double exigence de la capacité à communiquer et de la formation professionnelle.

A Renard (2010 : 114) d'ajouter qu'il n'y a pas de véritable compétence pour les auditeurs sans formation continue. C'est pourquoi, les auditeurs sont encouragés par la MPA 1230-1 à obtenir des certifications professionnelles appropriées (le CIA) ou un titre délivré par l'IFACI soit le DPAI selon Renard (2010 : 114). La compétence globale suppose que la fonction d'audit interne dispose en son sein de toutes les compétences pour effectuer différents types de mission à défaut de faire recours à une compétence externe.

La compétence de l'auditeur interne est un facteur essentiel pour la confiance des tiers et des parties prenantes en l'assurance raisonnable qu'il donne quant à la maîtrise des activités de l'organisation.

2.7.2 La performance de l'audit interne

La performance de l'audit interne est relative aux missions effectuées, ayant un impact significatif sur l'organisation et au champ couvert par celles-ci. Elle peut être appréciée au travers des documents de travail de l'auditeur et des rapports d'audit émis quant à leur qualité et leur quantité.

A cet effet, selon Bertin (2007 : 180), pour produire un rapport de qualité, l'auditeur interne doit suivre les différentes phases :

- la prise de connaissance qui permet à l'auditeur d'avoir une vision globale de l'activité ou de la fonction à auditer, d'élaborer le plan général d'audit et le programme de travail ;
- l'appréciation du contrôle interne qui consiste à porter un jugement sur la qualité de l'organisation de l'entreprise ;
- la phase de conclusion avec l'élaboration d'un rapport ;
- la phase de suivi des recommandations.

2.7.3 Indépendance et objectivité des auditeurs internes

L'objectivité est un principe fondamental de la déontologie de la profession d'audit interne. Les auditeurs montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle lorsqu'ils mettent en œuvre toutes les diligences nécessaires et requises pour pouvoir porter un jugement impartial

et juste sur les activités contrôlées. La diligence signifie que l'auditeur collecte, évalue et communique les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. L'indépendance implique que l'auditeur interne est indépendant des activités qu'il contrôle et des personnes exerçant lesdites activités. Ainsi l'indépendance est un facteur de mesure du degré d'objectivité.

Selon, la norme 1110, l'indépendance de l'audit interne relève de son rattachement à un niveau hiérarchique satisfaisant permettant aux auditeurs d'exercer leurs responsabilités. La MPA 1110-1 insiste sur un rattachement au conseil ou au comité d'audit. Ce rattachement suppose des relations fonctionnelles avec le conseil.

Pour l'IFA et l'IFACI (2009 : 6), un service d'audit interne indépendant implique aussi une mise à disposition de moyens appropriés pour mener à bien leur mission : une rémunération adéquate à leur statut, un libre accès aux informations et données requises pour les missions et un effectif d'auditeurs proportionné à la taille de leur champ d'intervention. L'audit interne ne doit subir aucune ingérence dans les processus ou activité qu'il contrôle (norme 1110.A1). Par ailleurs l'objectivité d'un auditeur interne est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente.

2.7.4 Le positionnement ou le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne

Le positionnement de la fonction d'audit interne détermine son pouvoir ou son influence dans l'entreprise. Il favorise une libre exécution de ses responsabilités et par conséquent sa contribution à la gouvernance d'entreprise. Il s'agit ici d'étudier les rattachements hiérarchiques possibles de la fonction d'audit interne et de leur impact sur la contribution de l'audit interne à la gouvernance.

Le positionnement de la fonction d'audit interne peut se situer à trois niveaux :

- le rattachement à la direction générale
- le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit
- le rattachement à une direction opérationnelle

2.7.4.1 Rattachement de la fonction d'audit interne à la direction générale

Ce positionnement privilégie l'indépendance de la fonction d'audit interne vis-à-vis des fonctions opérationnelles de l'entreprise et lui confère une position d'autorité pour les contrôler. L'intérêt de ce rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information diffusée de l'audit interne vers la direction générale et dans la réactivité des prises de décisions. Aussi permet-il aux auditeurs selon Renard (2006) d'exercer pleinement leur rôle de conseiller du management auprès de la direction générale et de tous les échelons hiérarchiques.

Le rattachement de la fonction d'audit interne à la direction générale favorise donc l'efficacité opérationnelle et l'implication du management. Cependant, il privilégie le contrôle des salariés au détriment du contrôle des dirigeants. Il répond à l'objectif de création de valeur de la GE mais accentue l'asymétrie de l'information entre dirigeants et actionnaires.

2.7.4.2 Rattachement de la fonction d'audit interne au conseil d'administration ou Comité d'audit

L'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein. Dans le cadre de la gouvernance d'entreprise, ce rattachement au conseil permet de réduire l'asymétrie de l'information pouvant exister entre les dirigeants, les actionnaires et les administrateurs. Ce positionnement privilégie le rôle de surveillance du conseil en préservant l'audit interne de l'influence de la direction générale. En effet ce rattachement permet au conseil d'administration d'avoir accès par l'audit interne aux informations relatives aux risques de l'entreprise, les stratégies menées par le dirigeant et les anomalies de fonctionnement.

Cependant, couper les auditeurs internes de la source d'échanges et d'information que représentent la direction générale et les autres directions, c'est les rejeter hors du champ opérationnel et limiter leur champ d'action aux activités financières et comptables. (Renard, 2010 : 451)

2.7.4.3 Rattachement de la fonction d'audit interne à une direction opérationnelle

Ce type de rattachement place la fonction d'audit interne à un niveau hiérarchique moins élevé que les directions opérationnelles, qu'elle est censée contrôler. Un tel rattachement compromet l'indépendance des auditeurs internes qui ne peuvent plus donner une assurance raisonnable objective sur la maîtrise des opérations. Si l'apport de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise réside dans sa capacité à détecter les anomalies de fonctionnement et les risques (opérationnels, financiers et de non-conformité aux règlements en vigueur ...) et à les révéler au plus haut niveau hiérarchique, il est évident que le positionnement de l'AI sous une direction opérationnelle inhibe son efficacité et sa contribution à la gouvernance.

En définitive, le positionnement de la fonction d'audit interne influence son efficacité. Cette analyse démontre que tous les cas de rattachement privilégient un aspect de la GE au détriment de l'autre. Le rattachement de l'audit interne à direction générale privilégie l'aspect de création de la valeur de la GE et le rattachement au CA celui de l'alignement des dirigeants sur les intérêts des actionnaires. C'est pourquoi, l'IIA préconise, pour une meilleure contribution de l'audit interne à la GE son rattachement hiérarchique à la direction générale pour ce qui concerne les domaines administratifs et son rattachement fonctionnel au comité d'audit. L'apport de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise n'affranchi pas le Conseil d'Administration d'être efficace.

Le Conseil demeure l'acteur principal de la GE. C'est pourquoi, en dépit de la contribution de l'audit interne, pour espérer une amélioration effective des systèmes de gouvernance des entreprises, il faut s'assurer du bon fonctionnement des CA. C'est pourquoi, des directives ont été émises pour améliorer l'organisation et le fonctionnement des Conseils.

2.7.4.4 Etendue des directives sur le rôle du Conseil d'Administration dans la GE

Plusieurs rapports et codes de bonne gouvernance ont été émis en matière d'organisation du conseil d'administration. On peut citer :

- **Rapport Vienot I (1995) :** le CA doit être constitué d'au-moins deux administrateurs indépendants ou du moins représenter le tiers (1/3) du conseil pour promouvoir un contrôle sans contrainte. Ce rapport insiste sur l'information des actionnaires,

l'examen

périodique de la composition, de l'organisation et du fonctionnement du Conseil.

- **Rapport Bouton (1999)** : l'administrateur indépendant ne doit pas être salarié, ni mandataire social de l'entreprise ou d'une de ses filiales, ni avoir été auditeur de la société depuis moins de cinq ans.
- **Rapport Bouton (2002)** : le conseil doit se réunir fréquemment pour juger de la performance du PCA et des directeurs généraux. La réunion périodique du conseil favorise une meilleure communication entre dirigeants et administrateurs.
- **Distinction entre les fonctions du Président d'Administration et du Directeur Général** : le rôle du PCA doit être séparé du rôle du DG (IIA, 2002) afin de réduire le pouvoir discrétionnaire du dirigeant.
- **Rapport Cadbury (1992)** : ce rapport préconise la création de comités spécialisés ayant pour vocation d'assister le conseil. Ces comités sont selon Igalens & al (2009 : 58) : le comité de rémunération, le comité de nomination, d'éthique, de planification, le comité financier et gestion des risques...
- **Loi Sarbanes Oxley Act (SOX) /LSF/Rapport Bouton** : stipulent que le comité d'audit doit être membre du conseil d'administration. Il doit être composé d'au-moins 2/3 d'administrateurs indépendants.
- **Compétence des administrateurs** : les administrateurs doivent être de véritables gestionnaires ou du moins des personnes capables de porter des jugements objectifs sur la qualité du management (Bancel, 1997). Ils doivent être actifs, présents et bénéficier d'une formation continue.

Pour une bonne gouvernance d'entreprise, l'apport de l'audit interne ne suffit pas. La composition et le fonctionnement du conseil d'administration est indispensable. C'est pourquoi, dans notre modèle d'analyse nous nous appesantirons également sur la composition et le fonctionnement du conseil d'administration de Niger-Télécoms.

Chapitre 3: Méthodologie de recherche

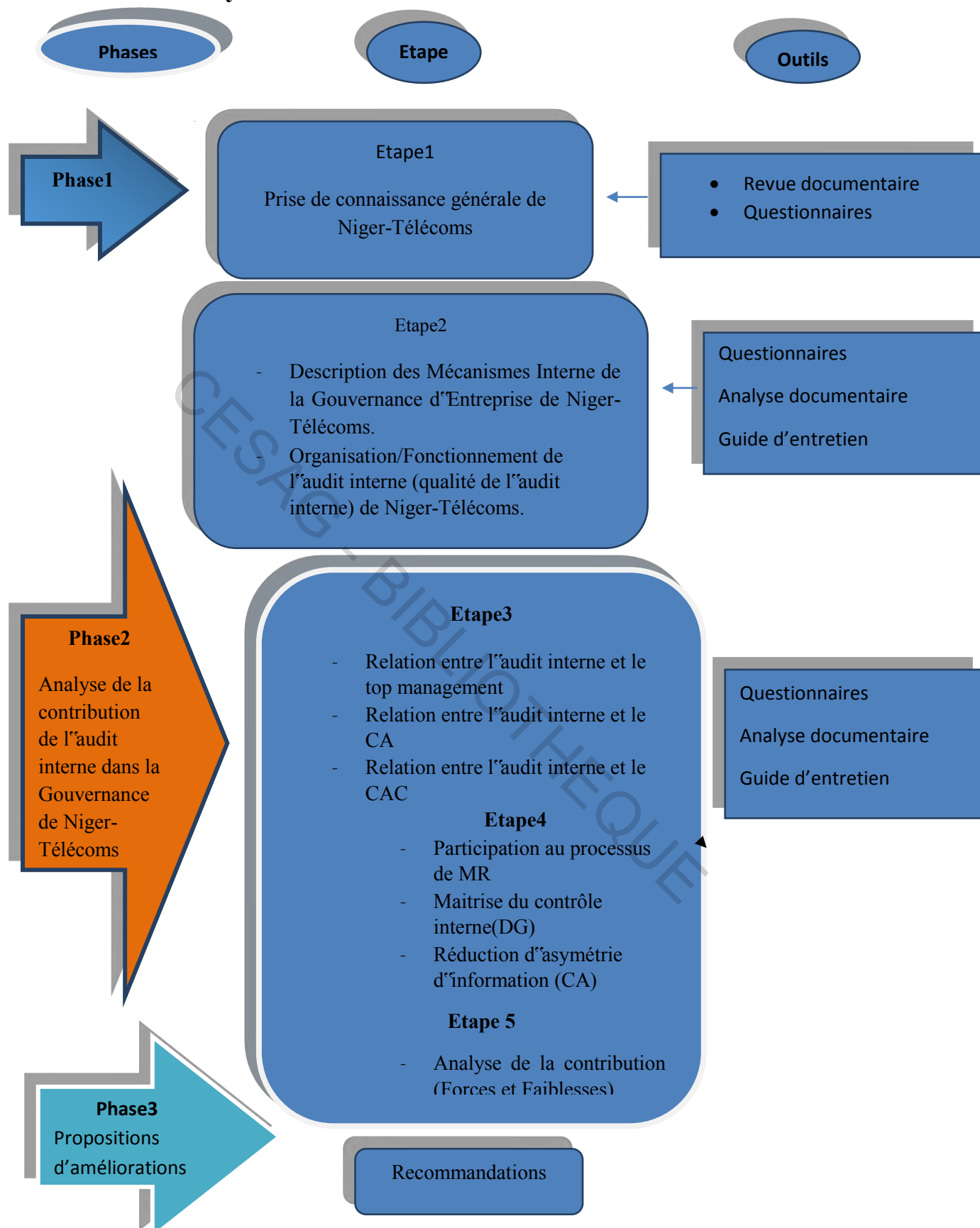
Dans les chapitres précédents nous avons fait une étude théorique sur le problème soulevé par notre thème : l'apport de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise. La démarche scientifique du travail pousse à élaborer dans cette partie notre méthodologie de recherche pour mener à bout l'objectif poursuivi.

La méthodologie de recherche est une démarche rationnelle pour arriver à la démonstration d'un fait ou un ensemble de méthodes appliquées à un domaine de recherche dont le but essentiel est l'atteinte de façon efficiente de ses objectifs. Dans notre cas il s'agit de la démarche définie et des méthodes de collectes de données à mettre en œuvre pour montrer que l'audit interne contribue à améliorer la gouvernance d'entreprise de Niger-Télécoms et qu'il peut donc être considérée comme un mécanisme de la gouvernance.

Notre méthodologie se présentera alors comme suit :

- La présentation d'un modèle d'analyse pour une représentation schématique de la démarche ;
- La définition des techniques de collecte de données à mettre en œuvre ;
- La définition des techniques d'analyse des données pour la présentation et l'interprétation des résultats.

3.1 Modèle d'analyse



Notre modèle d'analyse définira les différents composants de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise.

Ce modèle d'analyse qui sera élaboré sur la base de la revue de la littérature effectuée plus haut, comprend deux groupes de variables. D'une part des variables dépendantes, d'autre part, des variables indépendantes.

Une variable est dite dépendante ou indépendante surtout par le rôle qu'elle occupe dans une relation donnée.

- La variable dépendante subit l'influence des variables indépendantes. Il s'agit d'une variable passive, appelée parfois variable à expliquer voir variable réponse car elle indique le phénomène que l'on cherche à expliquer. Elle correspond dans notre cas à la notion de la gouvernance des entreprises. Cette variable et ses composantes (structures du capital, structures de supervision, prise de décision, les organes de gouvernance, l'organisation et le fonctionnement des organes de gouvernance, le droit des parties prenantes, l'asymétrie d'information entre actionnaires et dirigeants, les risques, le pilotage par le conseil, ...) subissent l'influence des variables appelées indépendantes.
- Les variables indépendantes constituent de ce fait, des caractéristiques relativement stables d'un sujet donné et disposent d'une influence considérable sur la variable dépendante.

Dans le cadre de notre étude, il s'agit (de système du contrôle interne ; le système du management des risques ; la réduction d'asymétrie d'information entre les parties prenantes et l'audit interne).

Ce modèle théorique peut se traduire par la proposition théorique suivante :

3.1.1 Proposition de recherche

Une fonction d'audit interne de qualité, contribue efficacement au processus de management des risques et au contrôle interne. Elle permet de réduire l'asymétrie de l'information entre dirigeant et administrateur. Il a un rôle de soutien à la DG et au CA et permet de compléter l'action des CAC.

3.1.1.1 Proposition scientifique

De la proposition générale qui est une réponse partielle à notre problématique, nous déduisons, les propositions spécifiques suivantes :

P.1. Une fonction d'audit interne de qualité participe au processus de management des risques.

P.2. Une fonction d'audit interne de qualité contribue à un contrôle interne efficace.

P.3. Une fonction d'audit interne permet de réduire l'asymétrie de l'information entre administrateur et dirigeant.

P.4. Une fonction d'audit interne soutient la DG et le CA et complète l'action CAC.

3.1.1.1.1 Opérationnalisation des variables

Il s'agit d'identifier pour chaque proposition les variables et de définir les éléments concrets permettant de les mesurer. Nous allons les présenter sous forme de tableau :

Tableau 3 : Opérationnalisation des variables

| Propositions spécifiques | Variables choisies | Opérationnalisations |
|--|---|--|
| P.1 : Une fonction d'audit interne de qualité participe au processus de management des risques | V.1.1 : Un audit interne de qualité | O.1.1 : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Charte d'audit ✓ Indépendance ✓ Objectivité ✓ Nomination /révocation ✓ Compétence ✓ Moyens nécessaires ✓ Respect des normes internationales (normes IIA) |
| | V.1.2 : Participation au management des risques | O.1.2 : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Identification des risques ✓ Evaluation des risques ✓ Participation à l'élaboration de la cartographie des risques |

| | | |
|---|--|---|
| | | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Evaluation du processus de management des risques. |
| <p>P.2 : Une fonction d'audit interne de qualité contribue à un contrôle interne efficace</p> | <p>V.2 : Maîtrise du contrôle interne</p> | <p>O.2 :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Mission d'évaluation du contrôle interne ✓ Recommandations relatives aux dispositifs de contrôle interne ✓ Création de valeur |
| <p>P.3 : Une fonction d'audit interne permet de réduire l'asymétrie de l'information entre actionnaire et dirigeant.</p> | <p>V.3 : Réduction de l'asymétrie de l'information entre actionnaire et dirigeant</p> | <p>O.3 :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Présence des comités spécialisés ✓ Présence de comité d'audit ✓ Rattachement fonctionnel de l'AI au Ca ou au CA |
| <p>P.4 : Une fonction d'audit interne soutien la DG et le CA et compléter l'action CAC.</p> | <p>V.4 : Assistance à la DG et au CA et complémentarités entre CAC</p> | <p>O.4 :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Missions d'assurance et conseil ✓ Rapport d'audit ✓ Rapport sur le contrôle interne |

Source : nous-mêmes

3.2 Les techniques de collecte des données et d'analyse des données

Il s'agit pour les techniques de collecte des données qui sont : du questionnaire, de l'observation physique, de l'analyse documentaire et de l'interview. Le domaine de notre étude, l'audit et le contexte dans lequel elle s'est déroulée, justifie le choix de ces outils. Et pour la méthode d'analyse des données, L'analyse consistera à classer les informations de même type, à les recouper afin de retrouver leur traçabilité.

3.2.1 Les techniques de collecte des données

Il s'agit du questionnaire, de l'observation physique, de l'analyse documentaire et de l'interview. Le domaine de notre étude, l'audit et le contexte dans lequel elle s'est déroulée, justifie le choix de ces outils.

3.2.1.1 Le questionnaire

C'est un outil d'investigation destiné à recueillir auprès du répondant des informations sur ses activités et sa fonction. Il a pour but de nous permettre de comprendre le rôle joué par les acteurs de la gouvernance d'entreprise au sein de Niger-Télécoms et d'apprécier le niveau de la relation existant entre l'audit interne et ces acteurs. Les questionnaires relatifs aux auditeurs internes et aux administrateurs ont été adressés au Responsable de l'Audit Interne.

3.2.1.2 L'entretien

C'est une technique de collecte d'information qui offre l'opportunité aux deux parties d'expliquer et de commenter les informations. Il est utilisé pour avoir une bonne qualité des informations spécifiques recherchées ou détenues par les personnes ressources. L'entretien nous permettra de collecter des données non prises en compte par le questionnaire et de confirmer celles qui paraîtront confuses, contradictoires ou imprécises. Aussi nous permettra-t-il de recueillir les informations d'ordre qualitatif sur l'entreprise et de mieux comprendre son organisation dans son ensemble.

3.2.1.3 L'observation physique

L'observation physique permet à l'auditeur d'être factuel, consiste aussi, à obtenir une preuve directe d'une situation. Le mode d'obtention de la preuve la rend fiable par nature. Le stage de six(6) mois à Niger-Télécoms nous a permis, d'une part, d'observer, de comprendre et de valider les informations recueillies lors des entretiens et questionnaire adressés notamment sur le niveau d'implication du Conseil d'Administration, la Direction Générale et d'Audit interne dans le processus de la gouvernance d'entreprise (à travers les différents rapports des missions, des rapports de gestion, rapports de commissaire aux compte etc.). Et d'autre part de confronter l'analyse documentaire à la réalité sur le terrain (à travers les différentes missions qu'on a assisté).

3.2.1.4 La revue et l'analyse documentaire

C'est l'exploitation des documents internes susceptibles de nous renseigner sur l'existant au sein de l'entreprise. Elle facilite la prise de connaissance de l'entité et nous permettra surtout de vérifier les informations recueillies au travers des entretiens et des questionnaires. Concernant Niger-Télécoms, notre analyse a été faite sur les documents suivants :

l'organigramme, les rapports des commissaires aux comptes des années 2016 à 2018, les rapports d'audit interne et les ordres de missions,

3.2.2 La méthode d'analyse des données

L'analyse consistera à classer les informations de même type, à les recouper afin de retrouver leur traçabilité. La comparaison entre ces informations permettra de définir les marges possibles d'erreur. Ensuite il faut établir les liens qualitatifs et quantitatifs, déduire les résultats et les interpréter. Les résultats obtenus seront comparés à notre objectif. A partir de l'analyse des résultats nous allons conclure, si l'audit interne peut être considéré comme un mécanisme de la gouvernance.

Cette méthodologie de la recherche nous indique le déroulement de cette étude. Elle nous servira de feuille de route pour notre étude pratique au sein de Niger-Télécoms. Aussi nous permettra-t-elle d'émettre sur une base concrète nos humbles avis sur cette question d'actualité de l'audit interne en tant que mécanisme de la gouvernance d'entreprise au lendemain de la crise financière.

Ce chapitre nous a permis de mettre en œuvre une méthode d'analyse claire et synthétique qui nous servira de démarche à suivre dans le cadre de notre étude. Cette démarche conçue sur la base de la revue de la littérature ne se fera qu'à l'aide des outils de collecte de données qui s'avèrent indispensables et pertinents.

Dans cette première partie, nous avons évoqué le cadre théorique et la méthodologie de notre étude. La revue de la littérature nous a permis d'abord de comprendre la fonction d'audit interne ainsi que la gouvernance d'entreprise, en donnant une définition de l'audit interne, ainsi que les normes liées à cette profession. Ensuite de mettre en évidence la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise à travers une description, du fonctionnement de la cellule d'audit interne, de la conduite de la mission d'audit interne ainsi que les conditions d'efficacité de la fonction. L'objectif visé à travers cette partie théorique est de montrer l'apport que revêt la fonction d'audit interne bien structurée pour une meilleure transparence dans la gestion de l'entreprise et l'organisation dans un contexte en perpétuel mouvement. Sur la base de la revue de la littérature, nous avons dégagé notre modèle d'analyse qui a des composantes et des variables, ce qui nous permettra dans la deuxième partie relative à l'analyse de la contribution d'audit interne dans la gouvernance d'entreprise au Niger-Télécoms.

DEUXIEME PARTIE : ANALYSE DE LA
CONTRIBUTION DE L' AUDIT INTERNE A LA
GOUVERNANCE D'ENTREPRISE DE NIGER-
TELECOMS

Après avoir vu le cadre conceptuel, théorique et l'état de la littérature sur la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise, nous tenterons dans cette deuxième partie de mettre en pratique les aspects au sein de Niger-Télécoms. Son développement portera ; sur une analyse de la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise au Niger-Télécoms. Les données ont été collectées grâce aux différents entretiens que nous avons eu avec le responsable de la cellule audit interne et au Directeur Général.

L'idéal pour nous aurait été d'avoir accès à certains documents, afin de donner une image fidèle à notre étude. Cependant, compte tenu de certaines contraintes nous nous sommes contentés des documents disponibles.

Ainsi, dans le premier chapitre nous présenterons l'entreprise dans sa globalité. Cette présentation permettra de prendre connaissance sur le fonctionnement de l'entreprise son historique, sa structure organisationnelle ainsi que quelques chiffres clés.

Dans le deuxième chapitre nous décrivons l'existant en matière de gouvernance et d'audit interne au sein de Niger-Télécoms.

Enfin dans le dernier chapitre: à partir des résultats de notre étude de cas sur la société Niger-Télécoms nous tirerons notre conclusion sur la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, eu égard aux bonnes pratiques et aux normes et apporterons des suggestions susceptibles d'améliorer cette contribution au sein de notre entreprise d'accueil.

Chapitre 4: Présentation et organisation de la société Niger-Télécoms

Niger-Télécoms est le nouvel opérateur de télécommunication au Niger. C'est le fruit de la fusion de deux compagnies nationales de téléphonies Nigériennes à savoir, Sonitel Opérateur historique qui opère sur téléphone fixe et SahelCom qui opère sur le mobile.

Il s'agit d'une prise de connaissance générale de Niger-Télécoms et de sa cellule d'audit interne, afin de nous familiariser avec notre terrain d'étude. Pour cela, il est opportun pour nous de connaître l'historique, la mission, la stratégie, les objectifs, l'organisation de Niger-Télécoms et sa cellule d'audit interne.

4.1 Mission et cadre juridique

Dans cette section, il est question de donner un aperçu historique de Niger-Télécoms, de décrire son cadre juridique et institutionnel ainsi que ses missions et objectifs.

4.1.1 Aperçu historique

Au terme du conseil des ministres du 28 septembre 2016, le gouvernement du Niger a annoncé le lancement prochain d'une nouvelle Société nationale des télécommunications dénommée Niger-Télécoms. Ce nouvel Opérateur est le fruit de la fusion entre l'opérateur historique, la Société nigérienne des télécommunications (Sonitel), et sa branche mobile, la Société sahélienne de communication (SahelCom), tous deux moribonds depuis 2005. La fusion de ces deux entités, engagée depuis 2015, a finalement été officialisée, le 26 septembre 2016.

Sonitel et SahelCom qui se muent en Niger-Télécoms, ont vu le jour à la fin des années 90. Elles seront privatisées en 2001, par l'Etat, suite à des difficultés financières. Le consortium sino-libyen Data port en devient alors l'actionnaire principal, avec 51% des parts. En 2004, la libéralisation du marché télécoms va briser leur monopole, avec l'arrivée des Opérateurs mobiles privés (Celtel et Moov) leur occasionnant de nouveaux problèmes financiers. Sonitel et SahelCom ont perdu beaucoup d'abonnés. Leurs revenus sont également en chute. Même l'investissement de 85 milliards FCFA (146 millions de dollars), consenti par le gouvernement en 2012, pour améliorer les offres et la qualité du service, ne changera rien à la situation des deux (2) entreprises. La même année, l'Etat décide finalement de renationaliser les deux entités, le temps de restructurer leurs activités. La fusion apparaîtra plus tard comme la solution la plus appropriée.

Niger-Télécoms est dotée d'un capital initial de 23,5 milliards FCFA. Sa création découle d'un besoin de redynamisation du secteur national des télécommunications. Le gouvernement a opté pour la fusion des deux opérateurs nationaux, dans un souci de mutualisation des ressources techniques, financières et sociales, indispensables pour garantir une gestion optimale et rationnelle. Le Ministre des télécoms d'en temps disait ceci « Niger-Télécoms mettra, à la disposition des populations, une offre globale de services innovants sur les réseaux de téléphonies fixe et mobile ». Le capital est détenu à 100% des actions par l'Etat du Niger. Elle a son siège social et est située à l'Avenue Mali Béro, immatriculée au Registre de Commerce sous le numéro RCCM-NI-NIA-2016-B-2949 et enregistrée au registre fiscal sous numéro NIF 40177/R.

La société NIGERTELECOMS est placée sous la tutelle technique du Ministère des Postes des Télécommunications & de l'Economie Numérique et sous la tutelle financière du Ministère des Finances. Elle a acquis sa personnalité juridique le 03 Novembre 2016.

En créant NIGER-TELECOMS, par la fusion de l'ex SONITEL et de l'ex SAHELCOM, le Gouvernement de la 7^{ème} République poursuit les objectifs ci-après :

- disposer d'un seul opérateur public de télécommunications comme dans les autres pays de la sous-région ;
- mutualiser les ressources techniques, financières et sociales afin d'assurer une gestion optimale et rationnelle des ressources des deux sociétés, gage d'efficacité et de rentabilité;
- assurer une offre globale de services innovants par l'exploitation des réseaux et la fourniture des services fixes et mobiles de télécommunications ouverts au public.

4.1.2 Mission

Sa mission principale est d'assurer la fourniture des services et produits des télécommunications nationales et internationales sur toute l'étendue du territoire nigérien.

Dans cette optique, de profondes réformes à tous les niveaux ont été faites : Organisationnel, Financier, Technique, Commercial, matériel et humain.

Il s'agit principalement de procéder aux actions et activités suivantes :

- changement de la structure organisationnelle, qui était très alourdie par une pléthore de postes hiérarchiques ;

- mise en place d'une organisation plus fluide et légère afin d'améliorer le management de l'entreprise, d'y insuffler une nouvelle culture et une nouvelle dynamique pour un souci de réactivité, d'efficience et d'efficacité ;
- ramener le nombre de directeurs (Sonitel + SahelCom) qui était de 41 à 8 postes, les postes de chefs de départements de 90 à 27 et au niveau de chef de service les postes sont ramenés de 137 à 47 ;
- la suppression des diverses cellules ;
- l'optimisation des indemnités et primes pour alléger la masse salariale ;
- l'élaboration et la validation d'une grille salariale unifiée et harmonisée ;
- l'élaboration et la validation du Statut du Personnel et le règlement intérieur de l'entreprise ;
- l'élaboration et la validation du budget de l'année 2017 ;
- l'élaboration, la validation et le déploiement d'un organigramme ;
- la nomination aux différents postes de responsabilité ;
- la Finalisation et validation d'un plan Stratégique ;
- la Finalisation et validation d'un plan Social ;
- l'élaboration d'un plan de lancement de notre nouvelle entreprise.

Tous ces changements permettront d'optimiser les ressources et d'insuffler une nouvelle dynamique en vue de permettre à Niger-Télécoms d'atteindre ses objectifs.

4.2 Domaine d'intervention et clientèle

Il s'agit de décrire dans ce point les domaines d'interventions de Niger-Télécoms ainsi que ses différents clients.

Les principales activités de NIGER TELECOMS sont :

- la fourniture de service téléphonique fixe et mobile au public,
- la fourniture du service internet au public
- la fourniture d'infrastructures Fibre Optique (FO) aux autres Opérateurs et aux ISP (Internet Service Provider) ;
- la fourniture du service d'interconnexion aux autres Opérateurs et carriers.

4.2.1 **Domaine d'Intervention**

Le domaine d'intervention de NIGER-TELECOMS est de :

- établir et exploiter tous les réseaux de télécommunications;
- offrir au public tous les services de télécommunications et d'assurer leur interconnexion avec d'autres réseaux nationaux et internationaux ouverts au public ou privé ;
- fournir tous les autres services, installations, équipements terminaux, réseaux de télécommunications ;
- exploiter toute concession, licence ou délégation de service public se rapportant aux télécommunications ou à des activités complémentaires ou connexes etc.

4.2.2 **Le Marché de Télécommunication**

Le marché de la téléphonie fixe et mobile est partagé entre 4 Sociétés placées sous le contrôle de l'ARCEP (ex ARTP). On enregistre aujourd'hui quatre (04) Opérateurs titulaires de licence d'établissement et d'exploitation des réseaux et services de télécommunications répartis comme suit:

- un (1) opérateur global (fixe et mobile) : Orange Niger SA;
- un (1) opérateur global (fixe, mobile, infrastructure FO) : Niger-Télécoms SA (opérateur né de la fusion Sonitel et Sahelcom) et;
- deux (2) opérateurs mobiles: Moov Niger SA, et Airtel Niger SA.

A ces Opérateurs qu'on peut appeler classiques, on peut ajouter plusieurs fournisseurs de services Internet qui exercent sous le régime des autorisations notamment Alink Niger SA; Connecteo Niger SA; Liptinfor Niger SA; Ixcom Niger SA, etc... Ces différents opérateurs fournissent des services à valeur ajoutée sous le régime de déclaration dont le service de téléphonie fixe est assuré par Niger-Télécoms SA et de Orange Niger SA alors que le service de téléphonie mobile est assuré par AIRTEL Niger SA, Niger-Télécoms SA, Atlantique Télécoms SA (Moov) et Orange Niger SA. Le service Internet est offert par tous les opérateurs détenteurs de licence et les fournisseurs de services Internet cités plus haut.

De ce fait, Niger-Télécoms évolue dans un marché fortement concurrentiel où elle doit avoir une politique commerciale adaptée, un système de management rigoureux et fiable, faire des choix technologiques innovants.

4.2.3 Clientèle

La clientèle de Niger-Télécoms est composée de l'Etat et ses démembrements, des Ambassades, des Organismes Internationaux, les grandes Entreprises, les Projets et ONG, les particuliers, les privés à forte consommation, le grand public, les Opérateurs (Airtel, Moov, Orange) et les ISP (Internet Service Providers).

4.3 La structure organisationnelle

Dans cette partie, il est question de décrire d'abord l'organisation et le fonctionnement de l'entreprise, ensuite évoquer les chiffres d'affaires, et le Personnel.

4.3.1 Organisation et fonctionnement de Niger-Télécoms

La Société NIGER-TELECOMS est dirigée par un Directeur Général nommé par Décret (Décret N°2016-653/PRN/MPT/EN du 1^{er} décembre 2016). Le Directeur Général (DG) qui prend tous les actes de Gestion et de représentation dans tous les actes de la vie civile. Il est assisté par un Conseiller Principal (CP) et des Conseillers Techniques.

Niger-Télécoms dispose d'un Conseil d'Administration qui est l'organe suprême de décision composé de sept (7) membres nommés par arrêté du Ministre en charge des télécommunications pour un mandat de trois (3) ans renouvelables. Le Président du Conseil d'administration est nommé par décret pris en conseil des Ministres.

La structure organisationnelle actuelle de Niger-Télécoms comprend le Cabinet du Directeur Général, les Directions Centrales et les Managers des Régions (voir organigramme joint en annexe : 1)

- ❖ Le Cabinet du Directeur Général est organisé comme suit :
 - un Conseiller Principal;
 - des conseillers Techniques ;
 - la Cellule Audit Interne ;
 - la Cellule PMO (Développement et suivi KPI, Gestion et Suivi des Projets Transversaux et Analyse Financière) ;
 - un Service Relations Publiques ;
 - un Chef de Cabinet ;
 - un Secrétariat
- ❖ Les Directions Centrales ;
- ❖ Les Huit (8) Managers des Régions.

4.3.2 Le Personnel

L'effectif du personnel au 31 décembre 2018 est de 1059 agents, tous grades et sexes confondus.

Tableau 4 : Répartition des effectifs par groupe et par sexe

| Sexe \ Groupe | GROUPE I | GROUPE II | GROUPE III | TOTAL |
|----------------------|-----------------|------------------|-------------------|--------------|
| Femmes | 58 | 69 | 144 | 271 |
| Hommes | 187 | 139 | 462 | 788 |
| TOTAL | 245 | 208 | 606 | 1059 |

Source : DRH

L'analyse de ce tableau fait ressortir un grand nombre de cadres de Direction (606) par rapport au personnel d'encadrement (208). Par contre, la catégorie exécution représente un peu plus de 23% de l'effectif total. Le personnel féminin représente globalement 25,59% de l'effectif.

Tableau 5 : Répartition des effectifs par sexe et par tranche d'âge

| Tranche d'âge \ Sexe | HOMMES | FEMMES | TOTAL |
|-----------------------------|---------------|---------------|--------------|
| 20 à 24 ans | 9 | 0 | 9 |
| 25 à 29 ans | 39 | 13 | 52 |
| 30 à 34 ans | 57 | 21 | 78 |
| 35 à 39 ans | 89 | 34 | 123 |
| 40 à 44 ans | 89 | 39 | 128 |
| 45 à 49 ans | 74 | 45 | 119 |
| 50 à 54 ans | 191 | 58 | 249 |
| 55 à plus de 60 ans | 240 | 61 | 301 |
| TOTAL | 788 | 271 | 1059 |

Source : DRH

NB : Le tableau ci-dessus montre que le personnel âgé de 50 ans et plus, représente un peu moins de 52% de l'effectif, contre 5,76% de salariés ayant moins de 30 ans d'âge.

Tableau 6 : Répartition des effectifs par sexe et par ancienneté

| Tranche d'âge \ Sexe | HOMMES | FEMMES | TOTAL |
|----------------------|------------|------------|-------------|
| 0 à 4 | 118 | 28 | 146 |
| 5 à 9 | 95 | 17 | 112 |
| 10 à 14 | 64 | 68 | 132 |
| 15 à 19 | 96 | 21 | 117 |
| 20 à 24 | 21 | 6 | 27 |
| 25 à 29 | 70 | 38 | 108 |
| 30 à 34 | 143 | 47 | 190 |
| 35 à 39 | 170 | 44 | 214 |
| 40 et + | 11 | 2 | 13 |
| TOTAL | 788 | 271 | 1059 |

Source : DRH

NB : la répartition par ancienneté pour les tranches d'âge de 30 à 34 et 35 à 39 ans enregistre plus d'effectif que les autres. Au-delà de l'expérience, cela dénote une fois de plus le vieillissement du personnel de NIGER-TELECOMS.

Tableau 7 : Effectif du personnel par type de contrat au 31 décembre 2018

| Type contrat | DUREE INDETERMINEE (CDI) | DUREE DETERMINEE (CDD) |
|--------------|--------------------------|------------------------|
| TOTAL | 1037 | 22 |

Source : DRH

Sur les **1059** salariés, **1037** ont un contrat à durée indéterminée (CDI) contre 22 qui ont des contrats à durée déterminée (CDD), ce qui prouve une stabilité de l'emploi à Niger Télécoms.

4.3.3 Evolution du Chiffre d'Affaires

Tableau 8 : Evolution du chiffre d'affaires de 2016 à 2018

| Année | Chiffres D'affaires | Augmentation en valeur | Evolution(%) |
|-------|---------------------------|------------------------|--------------|
| 2016 | 24. 740. 944. 437 FCFA | - | 100% |
| 2017 | 33. 093.6 83. 974 FCFA | 8.352.739.537 FCFA | 33.76% |
| 2018 | 39. 593. 712. 417 FCFA | 6.500.028.443 FCFA | 19.64% |

Source: Tam-tam Info News (point de press DG NT)

Le résultat net opérationnel obtenu en 2017 est de 2 milliards 400 millions contre un résultat négatif enregistré ces dernières années dont moins 296 millions en 2016. Et en 2018, le résultat opérationnel net provisoire est d'environ plus de 3 milliards.

Ce chapitre nous a permis de mieux cerner le fonctionnement de Niger-Télécoms et d'avoir un aperçu de ses activités, à travers son organisation, son fonctionnement, sa mission et ses objectifs. Cela nous sera utile pour mieux appréhender ses processus de management gage d'une bonne gouvernance d'entreprise ; la description de l'existant en matière de gouvernance d'entreprise et le niveau de la participation de l'audit interne dans leur gouvernance sera abordé dans le prochain chapitre.

Chapitre 5: Les Pratiques de Gouvernance et d'Audit Interne de Niger-Télécoms.

Les normes professionnelles spécifient que l'évaluation du processus de gouvernance d'entreprise et les recommandations qui en découlent, entrent dans le champ d'action de l'audit interne. L'audit interne ne se limite pas uniquement à des contrôles de conformité mais au contraire, les missions lui accordent une large place aux activités d'accompagnement et de conseil. Il permet ainsi à l'entreprise de s'auto-évaluer et d'apporter des améliorations à son fonctionnement. Le respect des principes de bonne gouvernance et le rôle joué par l'audit interne garantissent l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise.

Dans le cas de NIGER-TELECOMS, les missions d'audit interne couvrent toutes les fonctions de l'entreprise. Cependant, Niger-Télécoms ne dispose pas d'un référentiel en matière de gouvernance d'entreprise. Un véritable système de gouvernement d'entreprise est presque inexistant.

Mettre en place un véritable système de gouvernement d'entreprise, suppose la prise en charge des problématiques liées au Conseil d'Administration à son organisation, et à la qualité de son fonctionnement ainsi qu'une bonne définition des responsabilités de l'audit interne et de la place qui lui est accordée au sein du management. Suite aux différents documents et aux informations recueillies, nous allons analyser la contribution de l'audit interne à la gouvernance à partir de ses différentes actions.

5.1 Les pratiques de la Gouvernance à Niger-Télécoms

Il s'agit de décrire l'organisation, le fonctionnement et le rôle joué par le CA en tant qu'organe délibérant et d'orientation, le top management qui assure le pilotage de la société, et l'audit externe qui assure la qualité de l'information financière et comptable pour garantir une image fidèle de la société.

5.1.1 Organisation et composition du CA

Le Conseil d'administration est composé de sept (7) membres nommés par arrêté du Ministre en charge des télécommunications pour un mandat de trois (3) ans renouvelable. Le Président du Conseil d'administration est nommé par décret pris en conseil des Ministres.

Le CA n'est pas organisé en comités spécialisés et ne dispose pas d'un Comité d'Audit. Le Conseil est composé d'administrateurs indépendants, n'ayant aucun lien avec la Société à

l'exception d'un seul : le représentant du Personnel de Niger Télécoms; Les autres sont des représentants de l'Etat : Présidence, Primature, MPT/EN, Finance, Commerce car l'Etat est l'actionnaire unique.

Les responsabilités du CA sont limitées : les objectifs de Niger-Télécoms sont fixés par l'Etat et découlent de son projet de société. Toutefois, le conseil approuve les plans stratégiques et les budgets soumis par la Direction Générale. Il autorise les conventions passées entre la Société et un administrateur ou le dirigeant. il veille à la qualité de l'information financière fournie à l'Etat et s'assure du fonctionnement et de l'application du dispositif de Contrôle interne.

5.1.2 Fonctionnement du CA

Le conseil est présidé par une Présidente du Conseil d'Administration (PCA) qui détient les pouvoirs pour engager la société dans ses rapports avec les tiers. Les Fonctions du PCA sont séparées des fonctions de la Direction Générale. Le conseil se réunit régulièrement dans l'année sur convocation de la PCA. Soit cinq (5) fois au courant de 2016, de 2017 et de 2018, les administrateurs sont nommés par l'Etat et peuvent être révoqués à tout moment.

Nous avons pu obtenir les informations relatives aux compétences et aux qualifications des administrateurs. Les sept(7) membres du conseil sont des expérimentés et compétents dans divers domaines (des experts en finance comptabilité, un docteur en économie, des ingénieurs en télécommunications et réseaux, des juristes etc.), partant de ce fait, pour la suite de l'étude nous considérons que tous administrateurs disposent des compétences et des qualifications requises pour pouvoir porter des jugements objectifs sur la qualité du management.

5.1.3 Top Management (Direction Générale)

Le Directeur Général assure le pilotage de la Société. Il nomme et révoque les membres du Comité de Direction, définit leurs missions sur sa propre vision et contrôle leurs activités. Il élabore les plans stratégiques suivis par la société et valide le budget annuel élaboré par le contrôle de gestion en collaboration avec la DFC qui est ensuite soumis à l'approbation du Conseil d'Administration. Il prend les décisions quotidiennes de gestion et engager la société dans ses rapports avec les tiers.

5.1.4 Le Commissaire Aux Comptes(CAC)

Niger- Télécoms à deux commissaires aux comptes qui sont le cabinet KMC et EFIC qui certifient ces comptes. Nous avons eu des informations sur les rapports de commissaire aux comptes des années 2016 à 2018, des différents rapports qu'ils émettent sur la gestion de Niger-Télécoms. Aussi, le CAC se complète avec les auditeurs internes de Niger-Télécoms lors de ses travaux, les états financiers sont déposés dans le délai prévu par la loi.

Le CAC est sélectionné sur la base d'un appel d'offre National ou international dans certains cas avec l'œil direct du Conseil d'Administration.

5.2 Les pratiques de l'Audit Interne à Niger-Télécoms

L'Audit interne vise principalement la bonne gouvernance générale, le respect des procédures et textes régissant NIGER TELECOMS, la maîtrise des processus, l'anticipation et la correction des erreurs, la prise à temps des décisions d'amélioration. Il assure le suivi, la sauvegarde & la protection de son patrimoine d'une manière générale, la maîtrise permanente par chaque responsable de ses attributions et de ce qu'il a à gérer, le suivi particulier et la régularisation des situations du patrimoine foncier de l'entreprise.

5.2.1 Mission de la cellule Audit Interne

La Cellule Audit interne a pour mission de veiller au respect de l'application stricte et rigoureuse des procédures. Elle est également chargée de faire des investigations sur toutes les questions à caractère technique, financier, commercial ainsi que les services généraux de NIGER TELECOMS afin d'assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine de la Société.

Par cette mission, la Cellule Audit interne mène une activité objective qui devrait donner à l'entreprise une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporter ses conseils pour les améliorer et contribuer à créer de la valeur ajoutée. Elle fait aussi des propositions pour renforcer l'efficacité du management.

5.2.2 Organisation de la cellule Audit Interne

La Cellule Audit interne est rattachée directement au Directeur Général sous l'autorité duquel elle agit. Elle est dirigée par un Coordonnateur nommé par Décision du Directeur Général.

La Cellule Audit interne est composée d'Auditeurs qui travaillent en toute indépendance et objectivité et ont tous le même rang. Tous les Auditeurs rendent compte directement au Coordonnateur. Chaque Auditeur est libre et responsable de ses opinions écrites ou orales. Les Auditeurs sont repartis en :

- Auditeurs Techniques (T) ;
- Auditeurs Commerciaux & Financiers (CF) ;
- Auditeurs Administration Générale (AG) ;
- Auditeurs Régionaux (R).

Compte tenu du fait que le contrôle et le suivi doivent être faits à tous les niveaux et en permanence, l'Auditeur, quelle que soit sa spécialité peut intervenir au besoin dans n'importe quel domaine. In fine, c'est de faire de l'Auditeur, un Agent polyvalent qui a une vision globale de tous les domaines d'activité de NIGER TELECOMS.

5.2.3 Fonctionnement de la Cellule Audit Interne

Le Conseil d'Administration n'approuve pas les décisions de nomination ou de révocation du responsable de l'audit interne. Le Coordonnateur de la Cellule d'Audit Interne (CAI) est nommé sur décision unique du DG. Les auditeurs internes sont choisis principalement parmi les agents expérimentés de la société dans les domaines de la comptabilité, des finances, de la fiscalité, du commercial et des métiers techniques (informatique, télécommunication et réseaux ...); Ils reçoivent par la suite des formations de courte durée en Audit ; aucun recrutement sur la base de qualification en audit. En cas de mission d'audit nécessitant une qualification spécifique, l'équipe fait appel à un consultant ou peut solliciter, l'assistance d'un personnel ayant l'expertise dans le domaine.

L'équipe actuelle, ne dispose pas d'auditeur spécialisé en informatique et en stratégie. Pour des missions qui requièrent cette compétence, l'Audit Interne s'appuie sur le guide pratique d'audit des technologies de l'information IIA ou sollicite les compétences d'un consultant.

La Cellule Audit Interne, dépend totalement de la Direction Générale à qui, elle est hiérarchiquement et fonctionnellement rattachée. Elle ne dispose pas d'une charte d'audit formelle qui définit les missions et les responsabilités des Auditeurs. A chaque mission le Coordonnateur définit le cadre, les responsabilités et les limites de la mission des Auditeurs dans l'ordre de mission.

L'Audit Interne au Niger-Télécoms, fonctionne à partir d'un plan d'audit annuel. Le plan d'audit élaboré en adéquation avec la note d'orientation budgétaire de la DG fixant les grandes orientations de l'année. Le DG valide le plan d'audit, au travers d'un contrat de gestion qu'il signe avec chaque Direction. Il s'agit d'un engagement des services à la performance et au respect de la ligne budgétaire qui leur sont allouée.

Conformément au plan d'audit, l'audit interne effectue des missions périodiques. Il faut noter que les résultats des investigations et observations, les réserves du commissaire aux comptes, les suivis des recommandations de l'audit interne et les demandes de mission d'audit spécifique par les responsables d'unités sur une activité relevant de leur responsabilité peuvent également conduire à des missions d'audit interne. Ces missions s'étendent sur tous les domaines d'activité de l'entreprise et sur tous les processus définis dans le référentiel de contrôle interne. Elles sont exécutées sur la base de la connaissance des risques inhérents à toutes les activités.

5.2.4 Champs d'intervention de la Cellule Audit Interne

Sous l'autorité directe du Directeur Général, le Coordonnateur de la Cellule Audit Interne a pour attributions :

- Assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise ;
- Veiller au respect des procédures et d'en assurer l'actualisation en accord avec la Direction Générale ;
- S'assurer que les risques liés au revenu sont identifiés et couverts tout au long du « cycle revenu », notamment par la supervision de la gestion de la fraude ;
- Evaluer le dispositif du contrôle interne ;
- Evaluer les procédures et les modes opératoires des activités ;
- Contrôler la mise en œuvre des recommandations issues des missions d'audit et d'inspections (internes et externes) ;
- Effectuer toute mission d'Audit planifiée ou sur instruction du Directeur Général;
- Programmer et assurer les différentes opérations de passation de service ;
- Tenir le tableau de bord de la Cellule.

En plus de ses activités planifiées d'Audit et de passations de service, la Cellule Audit interne peut être saisie par les Directeurs Centraux via le Directeur Général, de toute affaire dont l'étude peut demander une investigation.

La Cellule doit être ampliatrice de toute étude ou Décision nécessitant une vérification ou un contrôle, pour permettre l'accomplissement correct des tâches qui lui sont dévolues. Elle a accès à tous les Services de NIGER TELECOMS.

Les Directions, Départements, Services et Centres sont tenus de lui fournir tous les renseignements et explications qu'elle pourrait leur demander, par écrit ou verbalement, sur tout sujet intéressant leur domaine d'activités. A cet effet, les Auditeurs peuvent se faire communiquer tous les documents ou s'en faire remettre copie ou extrait.

Ils ont toute la latitude de s'adresser au sein de l'entreprise, à toute personne susceptible de leur fournir une information qui pourrait les intéresser dans le cadre de leur activité.

Chapitre 6: Présentation et Analyse des résultats sur la contribution de l'AI à la GE de Niger-Télécoms

Il s'agit dans ce chapitre de présenter, les résultats auxquels nous sommes parvenus à la suite de notre étude à Niger-Télécoms. Ces résultats seront ensuite analysés pour comprendre, la logique qui prévaut dans la stratégie de l'entreprise par rapport à la fonction « Audit interne » dans le processus de management d'entreprise. Ainsi, l'analyse permettra d'une part, d'apporter des éléments de réponse aux propositions de recherche retenues et d'autre part, de formuler des recommandations par rapport aux faiblesses et problèmes décelés par l'étude.

6.1 Présentation des résultats

L'objectif de notre étude est de montrer que l'audit interne contribue à la gouvernance d'entreprise et peut en conséquence être considéré comme un mécanisme de la Gouvernance d'Entreprise. Pour cela, nous sommes partis sur le postulat que l'audit interne participe au processus de management des risques, permet de maîtriser le contrôle interne et permet de réduire même l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les administrateurs. Si ces conditions sont réunies, alors l'audit interne contribuerait à améliorer le système de gouvernance d'entreprise.

Dans les chapitres précédents (partie théorique), nous avons démontré que pour cette fin, la qualité de la Cellule d'audit interne était indispensable. C'est pourquoi, lors de notre étude à Niger-Télécoms notre préoccupation première a été de vérifier l'efficacité de la Cellule d'Audit Interne. Nous avons pu vérifier cette efficacité (la qualité) à partir des valeurs qui nous ont permis d'opérationnaliser cette variable.

Ainsi la présentation des résultats se fera à partir des informations obtenues à travers des interviews, de l'analyse documentaire et des questionnaires sur les valeurs de l'opérationnalisation (voir tableau : 3 chapitre 3).

6.1.1 Qualité de la Cellule d'Audit Interne (CAI)

La qualité de la fonction d'audit interne de Niger-Télécoms, est mesurée par rapport à son indépendance, au professionnalisme des auditeurs et aux moyens dont elle dispose pour mener à bien ses missions.

6.1.1.1 Une activité indépendante

Les éléments d'appréciation de l'indépendance de la Cellule d'Audit Interne sont : le positionnement de la fonction, la nomination et la révocation du coordonnateur de la Cellule d'audit interne, et l'objectivité des auditeurs.

6.1.1.1.1 Le positionnement de la CAI

La CAI telle que conçue à Niger-télécoms est en position staff donc directement rattaché au Directeur Général. Ce type de rattachement est un atout majeur pour la CAI car il favorise une très grande fluidité de l'information de l'audit interne vers la Direction Générale et aide dans les prises de décision. Le positionnement en staff permet à cette cellule de garantir :

- son indépendance par rapport aux Directions opérationnelles ; dans son rapport avec la Direction générale, la CAI a accès à toutes les informations nécessaires et voulues dans le cadre de leur mission, mais aussi de pouvoir intervenir dans toutes les Directions de Niger-Télécoms. En plus de cela, au vu de leur position, les auditeurs internes exercent pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la Direction générale ;
- un degré de liberté pour exprimer son opinion car il ne dépend d'aucune direction opérationnelle.

Le rattachement à la direction générale entraîne une forte implication de celle-ci dans la gestion de la CAI, raison pour laquelle le rattachement au Ca (Comité d'Audit) s'il existe est plus judicieux et donne une relative indépendance vis-à-vis du directeur général.

Le rattachement de la fonction d'audit interne par rapport à la Direction Générale peut être illustré comme suit :

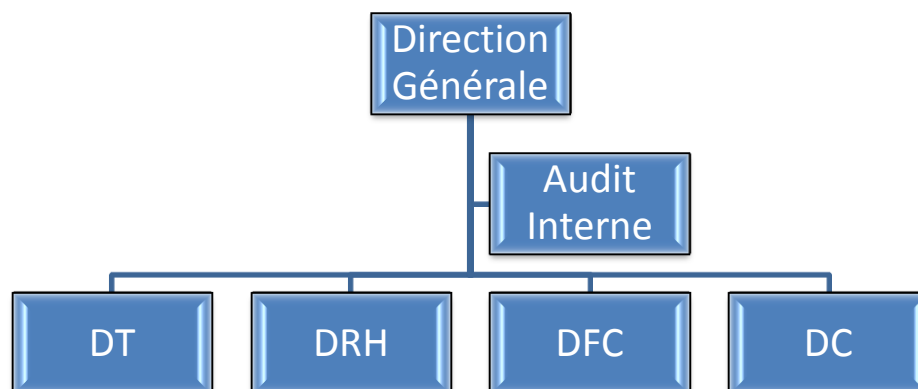


Figure 11 : Positionnement de la Cellule d'Audit Interne de Niger-Télécoms

Source : nous-mêmes

6.1.1.1.2 La nomination et la révocation du Responsable de l'Audit Interne

La nomination et la révocation du Responsable de l'Audit Interne est aussi un élément d'appréciation de l'indépendance de la Cellule. Plus la décision de nomination ou de révocation relève d'un niveau hiérarchique très élevé plus la Cellule d'Audit Interne (CAI) dispose d'une liberté d'action élevée.

Au Niger-Télécoms, le Coordonnateur de la CAI est nommé sur décision unique du Directeur Général qui a aussi la latitude de le révoquer.

6.1.1.1.3 L'objectivité des auditeurs internes

L'objectivité de l'auditeur interne est mesurée à trois niveaux : son indépendance vis-à-vis des activités qu'il contrôle, vis-à-vis des personnes exerçant ces activités et aussi par l'assurance qu'il met en œuvre toutes les diligences pour pouvoir porter un juste jugement sur ces activités.

Le positionnement de la Cellule d'Audit Interne lui confère une certaine autorité vis-à-vis des autres fonctions spécialement les fonctions opérationnelles et crée un environnement favorable pour porter des jugements objectifs.

Par ailleurs la norme 1130.AI préconise que les auditeurs internes ne doivent pas auditer les activités dont ils ont eu la responsabilité l'année précédente afin de préserver leur objectivité. Nous avons pu vérifier cela en nous référant aux affectations (de poste) relatives au service d'audit interne au courant des années 2016 et 2017. Le coordonnateur de la Cellule nous a confirmé que sur tout l'effectif de la Cellule, aucune personne n'a été affectée au service d'audit interne en 2017. Cependant il faut préciser que le Coordonnateur de la cellule a été DRH jusqu'en 2017.

6.1.1.2 Le professionnalisme des auditeurs internes

Le professionnalisme signifie la maîtrise du métier d'auditeur interne. Comme élément d'appréciation du professionnalisme nous avons retenu : le respect des normes, la compétence des auditeurs, la mise en place d'une charte d'audit.

6.1.1.2.1 La charte d'audit

Ce document recommandé par la norme 1000 de l'IIA n'existe pas aussi au sein de la société. L'absence de la charte d'audit constitue un handicap pour la CAI et entraîne des confusions des auditeurs sur le terrain. L'absence de celle-ci se traduit aussi par une asymétrie d'information entre les différents agents car la charte est avant tout un moyen de communication en interne tout comme en externe. Pour rappel cette charte d'audit définit de façon claire et détaillée, le rôle et les objectifs de l'Audit Interne, le champ d'action et les conditions d'exécution des missions d'audit.

Par contre, à chaque mission, un ordre de mission détaillant les objectifs, les champs d'action (scope), les activités & actions à mener, les résultats attendus, est délivré aux auditeurs avant le début de la mission.

6.1.1.2.2 Le respect des normes

Les auditeurs de Niger-Télécoms travaillent conformément aux normes de la profession de l'audit interne édictées par l'institut des auditeurs internes (IIA). Le Coordonnateur qui est un diplômé du CESAG dispose des principales documentations relatives aux normes, et les auditeurs ont un accès automatique aux Modalités Pratiques d'Applications (MPA) des normes. Il faut aussi préciser que conformément aux normes professionnelles, le CAI élabore chaque année son plan d'audit. Cependant, le taux d'exécution des plans d'audit annuel est en moyenne faible à cause des missions impromptues demandées par la Direction Générale. La politique d'élaboration du plan d'audit est que sur le total des missions qui doivent être réalisées, 60 % soient des missions planifiées et 40% des missions impromptues (sur instruction de la Direction Générale ou suite à un évènement) : ce qui signifie, une identification et une évaluation rigoureuse des risques. Cependant, selon l'Auditeur Interne, en pratique, ces taux sont souvent inversés. Toutefois les missions planifiées et non réalisées sont automatiquement reconduites.

6.1.1.2.3 Compétence des auditeurs

Les résultats relatifs aux qualifications des auditeurs peuvent se présenter comme suit :

Tableau 9 : Qualification des auditeurs

| Rang | Profil |
|-----------------------------|----------------------|
| Coordonnateur de la Cellule | Diplôme : DSGE CESAG |

| | |
|-------------------------|---|
| | Expérience : 24 ans |
| Auditeurs confirmés (6) | Diplôme : Inspecteurs principaux Expérience : 20 à 36 ans |
| Auditeurs seniors (4) | Diplôme : ingénieurs, contrôleurs, juriste et techniciens supérieurs Expérience : 5 à 24 ans |
| Auditeurs juniors (0) | Diplôme : 0 Expérience : 0 |

Source : Cellule Audit Interne

Il faut noter que les compétences en comptabilité et en finance sont nécessaires et obligatoires pour tous les auditeurs.

Dans le domaine de la formation, l'équipe organise en moyenne deux séries de formation chaque année soit une moyenne de 30 jours de formation par an. Outre ces formations en interne, la Direction Générale accorde au coordonnateur des formations à l'externe. Ce dernier a suivi des formations sur la passation des marchés, suivi évaluation et la GARE. A cet effet, le responsable de l'audit interne a suivi une formation sur l'audit informatique qui a permis à la cellule d'audit interne d'avoir aujourd'hui, le « guide pratique d'audit des technologies de l'information de l'IIA » grâce auquel, il effectue des missions d'audit qui nécessitent une certaine expertise en informatique.

En ce qui concerne, la documentation, la Direction Générale accorde aux auditeurs internes une ligne budgétaire forfaitaire conséquente chaque année.

6.1.1.3 Les moyens

Les ressources que la Direction Générale met à la disposition du CAI pour l'accomplissement de ses missions sont appréciées à deux niveaux : au niveau financier et au niveau effectif.

Au niveau financier, le DG met à la disposition de la Cellule des moyens suffisants pour son fonctionnement. Dans le budget global, une ligne budgétaire est attribuée à la Cellule d'Audit Interne. Le coordonnateur de la Cellule affirme que : « l'audit interne ne peut pas dire qu'il manque d'outils de travail ou de moyens de fonctionnement car la Direction Générale valide toujours son budget de fonctionnement dans la ligne budgétaire qui lui est affectée ». Aussi précise-t-il que par rapport aux autres services, la Cellule bénéficie des avantages liés à ses fonctions. Ainsi, la Cellule dispose de deux véhicules dont un pour le Coordonnateur et un

deuxième (véhicule de pool) pour l'ensemble des auditeurs. En plus de ces véhicules permanents, la Direction Générale met à la disposition de la Cellule Audit des véhicules de mission à chaque fois que de besoin.

Les normes professionnelles exigent que les missions dévolues à l'audit interne tiennent compte de sa capacité en termes d'effectifs et de compétences. Du point de vue « personnels », la Cellule à un besoin en auditeurs internes, pour respecter le plan d'audit, et effectuer des missions imprévues il faut en moyenne cinq équipes d'audit. Chacune devant être composée d'au moins un auditeur senior et deux assistants pour un effectif total de cinq(5) seniors et dix(10) assistants. Pas de progrès dans ce domaine car un besoin urgent des assistants s'impose.

6.1.2 La participation de l'audit interne au processus de management des risques

Niger-Télécoms n'a pas encore un véritable processus de management des risques qui passe par une technique d'identification et évaluation des risques suivant le COSO II. La mise en place d'une cartographie des risques est encore actuellement un projet. Malgré ce manquement, l'audit interne identifie quand même les risques, les évalue et élabore à partir de ses résultats des plans d'audit.

6.1.3 La maîtrise du contrôle interne par l'audit interne

La maîtrise du contrôle interne passe par une évaluation du contrôle interne et la formulation des recommandations pertinentes dont l'exécution contribue à créer de la valeur ajoutée.

6.1.3.1 Evaluation du contrôle interne par l'auditeur interne

L'audit interne de Niger-Télécoms est très concentré par la mise en place d'un système de contrôle interne efficace du point de vue de sa conception et de sa parfaite application. C'est aussi une préoccupation de la Direction Générale que les procédures définies en réponse au processus de management des risques contribuent effectivement à maîtriser les risques.

L'implication des auditeurs internes dans le contrôle interne est appréciée par le fait qu'ils assistent le management dans la définition des procédures de contrôle interne. Aussi la Direction Générale exige que toutes les procédures de contrôle interne mise en place soient validées par l'audit interne avant leur mise en application.

Les auditeurs internes de Niger Télécoms réalisent des audits portant sur une large palette de processus de l'entreprise, des achats à la production et à la vente de cartes de recharges, l'organisation et la gestion des ressources humaines en passant par la gestion des plans de performance.

Le nombre de rapports sur le contrôle interne est en moyenne de six (6) par an. Ces rapports portent généralement sur les processus financiers et comptables, les systèmes d'information et sur les processus commerciaux.

Quant à la fréquence des missions d'assurance sur l'évaluation du contrôle interne par rapport au nombre des rapports sur le contrôle interne émis par an, l'auditeur Interne nous a confirmé que cela est dû à la durée des missions et aux missions de passations de service suite aux nominations à certains postes clés mais aussi aux missions impromptues demandées souvent par le DG suite à des événements. Ces missions perturbent aussi l'exécution du plan d'audit. C'est pourquoi la stratégie de Niger-Télécoms pour faire face à cette faiblesse est qu'il y ait des équipes sur place au sein de la Cellule qui vont effectuer de façon périodique des « flash audits » c'est-à-dire de petites missions d'audit sur les procédures simplifiées comme la paie. La facturation, le recouvrement, etc.

Il faut souligner que le DG sollicite beaucoup la Cellule Audit Interne pour des missions de mise en place de manuels de procédure et qu'actuellement à Niger-Télécoms les procédures qui existent datent bien avant la fusion au temps de la Sonitel et Sahelcom.

6.1.3.2 Exécution des recommandations par l'audit interne

Nous n'avons pas pu interviewer tous les auditeurs et le directeur Général quant à leur appréciation sur les recommandations de l'audit interne. Toutefois l'audit interne élabore en plus du rapport d'audit, un plan de suivi des actions de progrès qu'il soumet à l'analyse du DG. Selon l'Auditeur interne, l'exécution des recommandations et donner son aval quant à leur exécution. Mais nos entretiens sur la question avec le responsable de la Cellule ont révélé une lenteur dans la réaction du DG par rapport aux résultats d'audits. En conséquence on note un niveau assez faible dans l'exécution des recommandations d'audit interne.

D'après nos investigations cette lenteur s'explique parce que cela constitue le centre d'intérêt actuel de la DG, faut-il rappeler que Niger Télécoms est une société étatique et que les objectifs de la société découlent prioritairement du projet de société du gouvernement qui est

dans une optique actuelle des services à la pointe de la technologie. Ainsi le DG est plus préoccupé par la réalisation de projets pour l'extension de la zone de couverture en fibre optique et GSM. C'est pourquoi, il est plus engagé dans le suivi des projets d'acquisition d'équipements, d'installation de nouvelles BTS, les négociations des marchés, la mise place de procédures y afférentes et pour lesquelles il sollicite plus l'audit interne.

6.1.3.3 Création de valeur par l'audit interne

La Cellule Audit interne contribue à créer de la valeur ajoutée pour le Niger-Télécoms. Même si le degré d'exécution des recommandations d'audit est faible, nous avons néanmoins, relevé trois domaines où l'action de l'audit interne a eu un impact sur la richesse créée.

L'augmentation du chiffres d'affaires, grâce au mission d'audit sur la gestion globale des BUSINESS-CENTERS effectué dans l'année (2017-2018) et dont nous allons développer un peu plus bas, CAI a permis à Niger-Télécoms d'accroître son chiffre d'affaire et d'asseoir une visibilité des produits et services, il s'agit d'une contribution importante pour Niger-Télécoms à cause du poids que représente l'augmentation du chiffre d'affaire dans le cycles des revenus ».

Toujours dans le même cadre, l'audit interne a permis à Niger-Télécoms au travers de la mission de conseil sur « la proposition de passage en pertes et profit des distributeurs agréés pour cause du décès et faillite évidente » de recouvrer des créances de plus de deux(2) ans.

Grâce aux efforts du CAI à respecter les modalités pratique d'applications relatives à la formation continue des auditeurs, l'audit interne a permis également au Niger-Télécoms au travers de la formation du chef du département en audit informatique et passation des marchés de réduire les charges si elle devrait engager un professionnel informaticien et expert en passation des marchés pour les mission d'audit nécessitant cette expertise.

Nous précisons que, l'appréciation exacte de la contribution de l'audit interne à la création de la valeur ajoutée devrait être basée sur un échantillonnage représentatif des rapports d'audit. Cependant, à cause de nos limitations, nous allons supposer pour cette étude que ces trois domaines sont suffisants pour répondre à nos propositions de recherche.

6.1.4 La réduction de l'asymétrie de l'information par l'audit interne

L'audit interne contribue à réduire l'asymétrie de l'information en informant les actionnaires sur les véritables activités du dirigeant au travers du rapport sur le contrôle interne adressé au Conseil d'Administration. Ce rapport doit rendre compte des décisions des anomalies de fonctionnement des stratégies menées par le DG.... Ce qui implique d'abord une relation fonctionnelle entre l'audit interne et le CA.

Nous allons présenter les résultats obtenus à ce niveau sous forme de tableau comparatif de la relation de l'audit interne (AI) avec le Conseil d'Administration (CA) et avec la Direction Générale (DG).

Tableau 10 : Comparaison de la relation AI-CA/AI-DG

| Audit Interne | Conseil d'Administration | Direction Générale |
|---|--------------------------|---|
| 1. Approbation charte d'audit interne | Non appliqué | Non appliqué |
| 2. Approbation plan d'audit | Non appliqué | Oui |
| 3. Décision de nomination et de révocation du responsable | Non appliqué | Oui |
| 4. Destinataire du rapport sur le contrôle interne | Non appliqué | Oui |
| 5. Fréquence des réunions | Non appliqué | Toutes les semaines, CODIR chaque jeudi |
| 6. Représentation de l'audit interne au CA | Non appliqué | Non appliqué |

Source : nous-mêmes

Le Conseil d'Administration (CA) de Niger-Télécoms n'est pas organisé en comités spécialisés. L'absence de comité d'audit au sein du conseil, explique ces rapports entre la Cellule d'Audit interne et la Direction Générale. Niger-Télécoms n'a pas encore intégré dans son fonctionnement les principes de bonne gouvernance d'entreprise. Les organes du gouvernement d'entreprise existent mais les interactions qui devraient exister entre eux suivant les codes de bonne gouvernance ne sont clairement établies.

6.1.5 Relation entre l'Audit Interne et les acteurs de la gouvernance d'entreprise

A partir de la revue de la littérature, nous avons pu identifier les principaux acteurs du gouvernement d'entreprise. Parmi ces acteurs, nous avons retenu le Conseil d'Administration, la Direction Générale, le Management des Risques et les Commissaires aux Comptes. L'interaction entre ces deux acteurs et la Cellule d'Audit Interne, est un critère d'efficacité de sa contribution dans la gouvernance d'entreprise.

Dans cette section, nous montrerons l'effectivité des relations de l'audit interne avec les acteurs de la gouvernance d'entreprise de Niger-Télécoms.

6.1.5.1 Relation entre l'Audit Interne et le Conseil d'Administration (CA)

La structure de l'organigramme de Niger- Télécoms ne rattache pas la cellule d'Audit Interne au Conseil d'Administration. Les Auditeurs internes n'ont pas de relations directes avec les Administrateurs. La Direction Générale est la seule courroie de transmission entre le conseil et les autres Directions. Le Coordonnateur de la Cellule Audit Interne ne participe pas aux réunions du Conseil. Il peut y être convié exceptionnellement suivant l'ordre du jour ; il peut prendre la parole sur un sujet lorsqu'il est interpellé mais n'a pas de voix délibérative ; à l'issue de sa présentation, il doit se retirer. Cette structure organisationnelle ne favorise pas les rapports entre le CA et l'Audit Interne. Le manque de communication entre les administrateurs et les auditeurs internes est due à l'absence d'un comité d'audit au sein du conseil mais aussi fait présumer la politique de gestion du conseil d'administration et la place qu'il donne à la fonction d'audit interne dans le management.

6.1.5.2 Relation entre l'Audit Interne et la Direction Générale (DG)

La Cellule Audit Interne(CAI) a avec la Direction Générale des relations fonctionnelles. Les Auditeurs internes servent de conseillers à la Direction Générale notamment dans les décisions qui engagent la société comme les décisions d'investissement, les décisions organisationnelles et les décisions opérationnelles importantes. Le Directeur Général est le destinataire unique du rapport sur l'audit interne. Il est par rapport au Conseil d'Administration(CA) l'interlocuteur principal de l'Audit Interne.

D'après le responsable de la Cellule, le rapport entre le DG et les auditeurs est assez convivial. Pour le Directeur Général, l'Audit Interne est un réel outil d'aide pour le management de l'entreprise. Aussi il peut déléguer dans certains cas, son pouvoir de décision à l'Audit Interne. Le DG est commanditaire des missions d'audits interne. Les recommandations émises par les auditeurs font l'objet d'un plan de suivi de l'évolution de la mise en œuvre opérationnelle par les audités. La CAI évalue et veille ainsi à l'efficacité du système de contrôle interne de Niger-Télécoms.

Dans le domaine de la Gouvernance d'Entreprise(GE), l'activité commerciale a un poids considérable dans la création de la richesse. Pour atteindre les objectifs de la GE, Niger-télécoms doit s'assurer que les risques relatifs aux processus commerciaux qui font partie du « cycle revenus » et technologiques sont bien maîtrisés.

Ainsi pendant notre séjour à Niger-Télécoms dans la cellule Audit Interne nous avons assisté aux missions suivantes :

- la gestion globale, « Business-Center siège de Niamey », et les « Business Centers » de l'intérieur du pays.
- mission d'audit sur les actes de vandalisme commis sur les installations Niger-Télécoms des sites de MANSEYKA, TAFOUKA, MADAOUA ET KONNI FH
- mission du conseil sur « la proposition de passage en pertes et profits des distributeurs agréés pour cause du décès et faillite évidente de plus de deux (2) ans »
- mission d'enquête sur l'incident survenu au NOC ayant occasionné la coupure de la passerelle internationale dans la nuit du 06 au 07 Avril 2019

Dans ce cadre, la CAI a audité en 2017-2018 la gestion globale, «Business-Center Siège de Niamey », les « Business Centers » de l'intérieur du pays(Dosso-Konni-Maradi-Zinder-Diffa) et a effectué une mission de conseil en 2019 sur « la proposition de passage en pertes et profits des distributeurs agréés pour cause du décès et faillite évidente de plus de deux(2) ans », pour décrire de façon pratique la relation entre la DG et la CAI et analyser l'impact de cette relation sur la gouvernance, nous avons retenu ces deux missions.

6.1.5.3 Relation entre l'Audit Interne et le Commissaire aux comptes (CAC)

Le commissaire au compte évalue le contrôle interne relatif au reporting financier et vérifie la sincérité, la régularité la fiabilité et la fidélité de l'information financière communiquée au conseil d'administration. A cet effet, il exploite le rapport des auditeurs internes pour ses vérifications et leurs conclusions sur le contrôle interne. Les auditeurs internes sont ses premiers interlocuteurs lors des missions d'audit légal.

Notre étude au sein de Niger-Télécoms, à travers précisément la revue documentaire, le questionnaire et les entretiens en particulier avec le responsable de l'audit interne nous a permis de recueillir les informations nécessaires pour comprendre et décrire l'effectivité de la relation de l'audit interne avec les autres acteurs de la gouvernance d'entreprise. Il nous a permis d'autre part de comprendre le cadre organisationnel de Niger-télécoms, le rôle de chaque acteur dans la gouvernance d'entreprise et surtout nous a donné un indice sur la place qui est donné à l'Audit Interne dans la gouvernance d'entreprise. Dans le chapitre suivant nous allons présenter les résultats de nos tests, les analyser et enfin donner une appréciation quant à l'apport de l'audit interne dans le système de gouvernance.

6.1.5.3.1 Audit des Business Centers Siege de Niamey et l'intérieur du Pays

Les Business Centers sont des boutiques commerciales, des points des ventes qui font des gros chiffres d'affaires.

Business Center siège de Niamey, cette mission d'audit a révélé des problèmes et fait des recommandations :

- la mission ayant constaté une décroissance des recettes dans tous les BC, recommande à l'entreprise de réétudier ses stratégies et analyse à nouveau les moyens les plus efficaces à mettre en œuvre pour renverser cette périlleuse tendance. Primer les agents les plus méritants, renouer aux anciennes méthodes, celles consistant à allouer des moyens de déplacement à nos forces de vente afin qu'ils soient toujours plus proche des clients tout en les encadrant, sont entre autres démarches à privilégier ;
- la mission ayant constaté aussi des lacunes dans la gestion des entités auditées, recommande la normalisation de l'outil de gestion au niveau de toutes les agences et

tous les BC du pays afin de pallier l'insuffisance née de l'utilisation de deux systèmes de gestion différents et opérationnels dans ces services. Aussi, la mission recommande l'organisation des ateliers de renforcement des capacités des agents opérants dans les agences et BC ;

- constatant d'énormes difficultés des BC dans le cadre de recouvrement des frais de vente des produits déposés (Dépôts des produits GSM), la mission propose la mise à contribution de nos services de recouvrement ou même juridiques, toute chose facilitant la conciliation entre les deux parties et accélérant la perception des créances ;
- la mission juge que le dépôt des produits (du moins la façon dont cela s'effectue) est contre-productif. Il appartient donc à l'entreprise de repenser d'autres moyens, plus efficaces, qui permettent non seulement de protéger ses agents mais aussi de pouvoir facilement recouvrer l'argent issu de la vente des vendeurs ;
- après avoir remarqué dans certains BC, des chevauchements dans les versements des recettes issues de la vente des produits notamment vers la fin du mois, l'équipe recommande que les responsables des BC ainsi que les forces de vente fassent un effort pour que la vente du mois soit versée au cours du même mois ;
- les auditeurs ayant constaté également d'énormes ambiguïtés dans la vente des produits Niger-Télécoms aussi bien dans les BC que dans les Agences de Niamey, la direction générale doit aux moyens de note de service encadrer la vente de tous les produits et surtout préciser et clarifier la vente avec bonus. Quand et comment ? à partir de quel montant et qui doit bénéficier de bonus ?
- enfin, afin de minimiser au mieux les irrégularités commises dans le cadre de la gestion des BC, de missions d'audit doivent régulièrement être menées. Ce qui du coup permettra de sécuriser les recettes, minimiser les risques de tous genres et de protéger les agents opérant dans ces services. Aussi, des propositions de mutation des responsables accusant un certain nombre d'années de gestion constituent une autre alternative de mettre les agents à l'abri de la tentation.

Au niveau des Business Centers de l'intérieur du pays, cette mission d'audit a révélé des problèmes et fait des recommandations spécifiques :

 **Cas de Business Center de Zinder ;**

- Nous avons constaté un afflux de clients au BC de Zinder ; qui demandaient soit des Sim, soit des cartes de recharge mais non satisfaits à cause de la rupture de ces

produits. Aussi, pour maintenir cette confiance surtout face à la concurrence, Niger-Télécoms doit tout faire pour satisfaire la clientèle ;

- Doter le BC de véhicule et lui permettre le déplacement dans les marchés hebdomadaires environnants afin de mieux vendre les produits ;
- Afin de diminuer désormais une telle malversation, il serait souhaitable d'effectuer des audits périodiques dans les BC par exemple au moins deux (2) fois dans l'année. Pour ce cas du BC de Zinder, le dernier audit date d'août 2016 soit une année ;
- D'après notre enquête dans la ville auprès des clients Niger-Télécoms, le réseau ne couvre pas bien toute la ville et ses environs, il y a donc lieu de chercher techniquement les zones d'ombre et les desservir.

Cas du Business Center de Diffa ;

- Compte tenu du cas spécifique de la région de Diffa ; il serait souhaitable de faire un recrutement du personnel complémentaire : deux (2) agents et un chauffeur au moins (le chef étant seul) et de privilégier les locaux (car la région est en état d'urgence).

Cas du Business Center de Maradi ;

- D'après notre enquête dans la ville auprès des clients Niger-Télécoms, le réseau ne couvre pas bien toute la ville et ses environs, il y a donc lieu de chercher techniquement les zones d'ombres et les desservir,
- Il est souhaitable compte tenu de l'environnement concurrentiel, d'accentuer la publicité sous toutes ses formes.

Cas du Business Center de Konni

- Il est souhaitable de changer le local du BC qui n'a pas assez de visibilité. Le chef BC a d'ailleurs identifié un autre de mieux.

Cas du Business Center de Dosso

- Niger-Télécoms loue à la région de Dosso également, alors qu'il y a des bâtiments vides. Par exemple, l'ancien centre commercial est vide ; en le réhabilitant, le centre commercial pourrait y revenir et ainsi son local quitté pourrait abriter le BC. On diminue la charge locative voir même plus.

6.1.5.3.2 Mission de conseil sur « Proposition de passage en pertes et profits des Distributeurs agréés pour cause du décès et faillite évidente de plus de deux(2) ans ».

Cette mission s'inscrit dans le cadre de l'assainissement du compte gros client. Les procédures retiennent que pour des gros clients qui ont cessé de régler leur versements hebdomadaire des cartes de recharges en dépit des relances et autres actions de recouvrement engagées par l'entreprise, Niger-Télécoms peut mettre fin aux obligations contractuelles qui le lie au client. Il s'agit aussi des clients dont les avances sur consommation n'arrivent plus à compenser les créances dues.

Les résultats de ces missions d'audit interne, nous permettrons d'apprécier dans le chapitre suivant la qualité de l'audit interne et sa contribution à la création de la valeur ajoutée.

6.1.6 Participation de l'Audit Interne dans le Management des Risques (MR)

Il n'existe pas encore au sein de Niger-Télécoms un véritable processus de management des risques. La cellule Audit Interne, identifie les risques de l'entreprise et élabore son plan d'audit à partir des risques significatifs détectés.

L'identification des risques est basée sur la connaissance par l'auditeur des risques inhérents aux différentes activités. Les résultats des missions d'audit précédents et les constats logiques relevés par les auditeurs permanemment sur le dispositif du contrôle Interne servent d'autres parts, aux auditeurs internes d'indices sur les risques auxquels est exposée l'entreprise.

Une fois, ces risques identifiés, l'Audit Interne, assiste la Direction Générale et les services opérationnels dans l'application des procédures de maîtrise des risques.

6.2 Analyse des résultats et recommandations

Ici nous allons vérifier nos propositions de recherche et faire des recommandations sur la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise à Niger-Télécoms.

6.2.1 Analyse des résultats

L'analyse consistera à vérifier à partir des résultats obtenus nos propositions de recherche pour répondre à la question principale de l'étude : « Comment l'audit interne contribue à son gouvernement d'entreprise. »

Les propositions de recherche que nous avons retenues (chapitre3) se présentent comme suit :

Proposition 1 : Une fonction d'audit interne de qualité participe au processus de management des risques.

Proposition 2 : Une fonction d'audit interne de qualité contribue à un contrôle interne efficace.

Proposition 3 : une fonction d'audit interne permet de réduire l'asymétrie de l'information entre administrateur et dirigeant.

Proposition 4 : Une fonction d'audit interne soutien la DG et le CA et compléter l'action CAC.

La variable indépendante de toutes ces propositions est « **la qualité de l'audit interne** ». Il convient d'apprécier d'abord cette variable avant de vérifier chacune de ces propositions.

6.2.1.1 Qualité de la Cellule d'Audit Interne (efficacité/efficience)

Les tenants du concept de la Gouvernance d'Entreprise qui s'est développé ont compris la contribution que peut apporter l'audit interne au Conseil d'administration (CA) particulièrement dans le contrôle des dirigeants, en plus du rôle que lui confèrent déjà les normes à savoir : aider le management à atteindre les objets de création de richesse et protéger la valeur créée.

L'objectif de cette théorie est de réduire alors l'influence de la Direction générale sur la fonction d'audit interne. L'IIA insiste sur le fait que, plus le responsable de l'audit interne relève d'un niveau hiérarchique élevé plus la fonction d'audit est indépendante. Ainsi, le concept de la gouvernance d'entreprise vise à placer l'audit interne à une position fonctionnelle plus élevée dans l'entreprise afin qu'elle ait toute la notoriété dont elle a besoin pour être l'aide convenable du CA.

Il est observé que la Cellule Audit Interne opère sous la responsabilité directe de la Direction Générale. Ainsi, il jouit de l'autorité sur les autres fonctions et a la liberté pour exercer pleinement ses actions. Ce qui signifie que l'audit interne à Niger-Télécoms exerce son contrôle sur les opérationnels et sur le middle management en toute indépendance et dispose de la liberté nécessaire pour porter des jugements impartiaux.

Les auditeurs internes travaillent avec professionnalisme en respectant les normes de la profession et le code de déontologie défini par la fonction Audit interne. La Cellule remplit ses missions avec conscience professionnelle et avec compétence si on se réfère aux formations continues organisées en internes. Ils veillent à détenir et à préserver collectivement les compétences et les connaissances nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités. La formation du coordonnateur de la cellule au CESAG permet aussi d'actualiser les connaissances sur la démarche d'audit et sur les outils de l'auditeur.

C'est un grand atout pour la cellule d'audit interne sachant que la confiance en l'assurance raisonnable que donne l'audit interne est déterminante pour sa contribution à l'amélioration des systèmes de gouvernance d'entreprise. Or, cela est intimement lié à la compétence des auditeurs et au fait qu'ils disposent des moyens suffisants pour mener à bien leurs missions. En plus des compétences acquises en tant que groupe individuellement, la qualification personnelle même du coordonnateur de la cellule et son expérience professionnelle du coordonnateur de la cellule en matière d'audit interne signifie une maîtrise du métier d'auditeur interne autrement dit, la maîtrise des outils de l'auditeur. La maîtrise des outils de l'auditeur implique la capacité à déceler les anomalies de fonctionnement et à porter des jugements adéquats si néanmoins, l'équipe dispose de moyens suffisants pour accomplir ses missions.

Outre les avantages liés à leur fonction (indemnité...) et les outils de travail que la Direction Générale met à leur disposition, la Cellule Audit Interne a droit chaque année à un budget pour ses missions. A cause de l'incidence directe qu'à la compétence et les qualifications personnelles de l'auditeur sur l'opinion qu'il émet, la CAI peut donner véritablement l'assurance sur le niveau de la maîtrise des risques. Du point de vue de la gouvernance d'entreprise(GE), il peut être un pilier pour le conseil d'administration en matière de contrôle des dirigeants.

Une cellule d'audit interne capable de donner à ses dirigeants « l'assurance raisonnable que les risques sont maîtrisés » est une cellule d'audit interne efficace. Au vue de tout ce qui

précède, on peut donc conclure que l'audit interne de Niger-Télécoms à cause de son indépendance, son professionnalisme, la compétence des auditeurs et ses moyens est une fonction de qualité. Il est performant à cause de la confiance que peuvent avoir les administrateurs sur les conclusions de l'audit interne.

Cependant, la nomination et la révocation du coordonnateur de la Cellule Audit interne qui relève de la Direction Générale peut être un handicap. En effet ce pouvoir de la Direction Générale maintient l'audit interne sous l'influence du DG contrairement aux objectifs de la GE. Ce qui exposerait Niger-Télécoms au risque d'asymétrie de l'information entre les administrateurs et la Direction générale, et d'abus sociaux de la part de la classe dirigeante.

Il faut aussi noter que le positionnement de la CAI par rapport aux autres Directions est favorable à son indépendance. Du fait de la qualité (efficacité) de la Cellule Audit Interne(CAI), il convient à présent d'analyser si l'audit interne de Niger-Télécoms participe au processus de management des risques et contribue à un contrôle interne efficace.

6.2.1.2 Un audit interne de qualité participe au processus de management des risques

L'hypothèse qu'un audit interne de qualité participe au processus de management des risques signifie que l'audit interne de Niger-Télécoms, compte tenu de son efficacité participe à l'identification des risques et évalue le processus même de management des risques.

L'Audit interne est le responsable de l'identification des risques au sein de Niger-Télécoms à cause de l'absence d'un Risk Manager. En effet, selon les normes en absence d'un Risk Manager, cette fonction est assurée par l'audit interne dans les limites de l'identification des risques. Cependant l'Audit Interne de Niger-Télécoms participe à la gestion des risques. C'est elle qui définit les procédures à mettre en œuvre en réponse aux risques identifiés. A cet effet, elle participe activement dans le projet en instance de la mise en place d'un manuel de procédures adapté à la nouvelle Société née de la fusion, le manuel de procédures relatif à la passation des marchés est encours aussi.

D'autres parts les techniques d'identification des risques utilisées ne sont pas performantes, basées sur une simple connaissance de l'auditeur sur les risques inhérents à l'activité, sur les observations et les réserves du CAC... Cette technique est inadéquate par rapport à la taille de l'entreprise et son activité ; géant historique des télécommunications au Niger. Dans ces

conditions, il ne peut y avoir, une connaissance fiable des risques majeurs de l'entreprise et par conséquent une définition des dispositifs de contrôle interne efficaces. Niger-Télécoms est exposée à des risques tant en interne (risques opérationnels, financiers et technologique) qu'à l'externe (fraudes et des impayés...) qui peuvent avoir de l'incidence sur la pérennité de l'entreprise à long terme. Toutefois, cela peut être remédié par une évaluation régulière du contrôle interne et une exécution systématique des recommandations.

Compte tenu de ces techniques précaires d'identification des risques, la participation de l'Audit Interne de Niger-Télécoms au processus de management des risques n'est pas satisfaisante. Le système de contrôle interne est la finalité du processus de management des risques. Le management des risques est une fonction en amont de l'audit interne qui a une influence d'efficacité sur le contrôle interne. Si la participation de l'Audit Interne dans ce processus est non satisfaisante, pourrait-il contribuer à un contrôle interne efficace ?

6.2.1.3 Un audit interne de qualité contribue à un contrôle interne efficace

L'audit interne veille au travers des missions périodiques d'audit à l'efficacité du contrôle interne(CI) dans l'entreprise. Il s'assure que les dispositifs du CI définis par le management, la Direction Générale et le Conseil d'Administration permettent effectivement de maîtriser les risques c'est-à-dire de prévenir, d'éviter et de résorber le risque.

Sur le total des missions planifiées environ 60 % sont exécutées et 40 % sont non exécutées. Les 60% réalisées correspondent seulement à 5 à 6 rapports annuels sur le contrôle interne. Ce qui signifie que l'efficacité des dispositifs de contrôle interne relatifs à 60 % des risques identifiées n'est pas régulièrement évalué. Si on considère, l'analyse en amont sur le processus de management des risques, on constate que les techniques d'identification des risques sont trop simples élémentaires pour garantir une estimation fiable des risques, globaux de Niger-Télécoms. Cette situation est encore aggravée par une évaluation irrégulière des dispositifs de contrôle interne. Cependant l'analyse financière effectuée par le PMO peut compenser ce déficit en matière des finances. Mais son approche étant curatif plutôt que préventif, la probabilité d'atténuer l'impact du risque est faible. On déduit alors l'évidence que le système de contrôle interne de Niger-Télécoms est exposé aux trois risques fondamentaux : les risques opérationnels, le risque financier, le risque de non-conformité. En d'autres termes, le Niger-Télécoms ne peut pas redresser sa situation financière, améliorer la

qualité de son service et étendre la zone de couverture en réseau et fibre optique si elle ne maîtrise par les risques de son activité.

Il faut aussi souligner que les procédures du contrôle interne sont parfois mises en place par les auditeurs internes eux-mêmes. L'auditeur ne doit pas exprimer une appréciation sur un objet dont il a lui-même participé à l'élaboration. En cas de faiblesse ou d'insuffisance de ces procédures, la CAI n'aurait pas le courage de le révéler. Non seulement il n'y a pas une connaissance authentique des risques globaux de l'entreprise, une évaluation périodique du contrôle interne en plus, l'audit interne qui était censé apporter grâce à ses compétences, ses appréciations sur la qualité du contrôle interne afin de l'améliorer de façon continue est dans une position où son jugement peut être compromis. Ceci accentue, la fragilité du système de contrôle. Cette fragilité du CI a une conséquence immédiate sur la GE de Niger-Télécoms. Si le système du contrôle interne présente des failles, il ne peut plus limiter le caractère opportuniste des salariés et des dirigeants. Ces acteurs peuvent exploiter les failles ouvertes par le système pour en tirer un grand profit au détriment de la firme.

Un audit interne de qualité devrait pouvoir contribuer à un contrôle interne efficace. Cette faiblesse du CI de Niger-Télécoms s'explique par le non-respect du plan d'audit et l'inadéquation entre l'effectif des auditeurs et la taille des missions. Il y a plus de mission de contrôle des activités de vente, du cycle revenu et du domaine foncier que des mission d'évaluation du contrôle interne au cours de l'année(2017-2018) et ceci sur mandat de la Direction Générale. L'effectif total des auditeurs qui est de dix (10) à Niamey et sept(7) à l'intérieur du pays dont un (1) par région par rapport à la durée moyenne de six (6) jours, ne leur permet pas d'exécuter à la fois le plan d'audit et ces missions imprévues. Une augmentation de l'équipe d'audit pourrait être une solution à cette faiblesse. Mais, la véritable source de ce dysfonctionnement est relative à l'identification des risques. Lorsque les risques sont bien identifiés, bien hiérarchisés par rapport à leur gravité, à leur probabilité de survenance et à leur impact sur l'activité, la Direction Générale et l'audit Interne ont une cartographie des risques de l'entreprise qui oriente les priorités. En effet un contrôle interne efficace commence par une identification des risques. Si les moyens dont dispose Niger-Télécoms pour identifier ses risques sont inefficaces, il est évident que le système de contrôle interne présente des failles quand bien même l'audit interne est de qualité.

C'est pourquoi, la Cellule Audit Interne(CAI), doit maîtriser les outils de l'audit interne et doit les mettre en œuvre avec connaissance professionnelle conformément aux normes pour

s'assurer au cours de ses missions d'audit que les faiblesses du système sont détectées, sont correctement évaluées et que des recommandations pertinentes y afférentes sont formulées.

Sur la base du professionnalisme, de la qualification, de la compétence et de l'expérience des auditeurs internes démontrés dans la partie première de cette analyse, si les auditeurs internes apportent tout le soin nécessaire à leur pratique professionnelle, alors il est évident qu'ils formulent des recommandations pertinentes. C'est au travers des recommandations pertinentes que l'audit interne apporte sa valeur ajoutée dans la GE du point de vue de la création de richesse. Cet apport est effectif lorsque les recommandations sont exécutées.

En général, la Direction Générale est lente à valider les conclusions d'audits et ainsi, freine souvent l'exécution des recommandations. Toutefois, dans le cadre de l'audit des comptes « Encaissements et versements » et des « créances résiliées ». La CAI a permis à travers ses recommandations à Niger-Télécoms de recouvrer des manques à gagner et d'assurer la fiabilité du reporting financier. Ce qui veut dire que la dépendance fonctionnelle de l'audit interne à la Direction Générale limite potentiellement les performances de la Cellule. Mais l'audit interne est aussi défaillant dans sa responsabilité de suivre les actions en progrès.

La Cellule Audit Interne de Niger-Télécoms a les potentiels pour contribuer à l'efficacité du contrôle interne. Mais les manquements et les faiblesses relevés l'empêchent d'atteindre cet objectif. Sous réserve de ces manquements, la qualité de l'audit interne lui permet largement d'assurer un contrôle efficace.

6.2.1.4 Une fonction d'audit interne permet de réduire l'asymétrie de l'information entre actionnaire et dirigeant

La fonction d'audit interne ici sous-entend une fonction d'audit interne de qualité. Seule une fonction d'audit interne efficace peut contribuer à la gouvernance d'entreprise(GE) comme nous l'avons démontré dans la partie théorique. La réduction de l'asymétrie de l'information signifie que l'audit interne met à la disposition des administrateurs et des actionnaires, les informations que seul le dirigeant détenait afin de rétablir l'équilibre des forces.

Or, c'est le rapport sur le contrôle interne(RCI) qui peut fournir ces informations. Les faiblesses du contrôle interne(CI), les anomalies, les dysfonctionnements relevés dans le RCI traduisent la qualité des opérations, la qualité organisationnelle et surtout la qualité du

management du dirigeant puisqu'il est avec le Conseil d'Administration responsable du contrôle interne. Ils exposent les risques auxquels est soumise l'entreprise et permet de prévoir les tendances du résultat de fin d'exercice. Le rapport sur le contrôle interne expose également l'opportunité du dirigeant si celui-ci met en place ou non des procédures pour remédier à ces manquements du CI. Du fait de sa qualité, la Cellule d'Audit Interne de Niger-Télécoms peut réduire l'asymétrie d'information entre les administrateurs et le dirigeant s'il adresse son RCI au conseil ou au comité d'audit et s'il y est rattaché fonctionnellement. Ce qui nous amène à analyser la relation entre la Cellule d'Audit Interne et le Conseil d'Administration.

Le Coordonnateur de la Cellule n'a aucune relation avec le Conseil d'Administration. Il peut être invité aux réunions du conseil mais il n'a pas droit à la parole et se place derrière. Il est plutôt placé sous la Direction Générale aussi bien pour les aspects administratifs que fonctionnels. L'Audit Interne est perçu pour le CA comme seulement un organe de contrôle au service de la Direction Générale qui aide à maîtriser les opérations. Il n'est pas vu comme un instrument de contrôle des dirigeants. Cette place que le conseil donne à l'audit interne au sein du management peut être due selon le responsable d'Audit Interne au fait que Niger-Télécoms n'a pas encore intégré dans son fonctionnement les principes de la Gouvernance d'Entreprise(GE) ; c'est-à-dire que les acteurs de la GE existent et jouent leur rôle mais les interactions qui devraient exister entre eux ne sont pas effectifs soit parce qu'étant une entreprise étatique, le conseil d'administration ne réalise pas encore les risques d'une mauvaise gouvernance pour Niger-Télécoms ou soit parce qu'il n'est pas informé sur l'utilité réelle de l'audit interne pour la société.

Il est vrai que fonctionnant comme une entreprise étatique, Niger-Télécoms n'entre pas dans le cercle des sociétés concernées par cette théorie de la Gouvernance d'Entreprise (les sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne). Cependant, il est d'un grand avantage pour l'Etat sur le plan politique que Niger-Télécoms puisse atteindre ses objectifs d'extension de la zone de couverture en réseau et internet afin de satisfaire aux besoins de la population en télécommunication. Si Niger-Télécoms fait des bénéfices, cela servirait à financer le budget de l'Etat. Il est donc indispensable pour Niger-Télécoms de réduire ses charges et de redresser sa situation financière au risque d'être une source d'endettement pour l'Etat si elle doit atteindre pour l'Etat si elle doit atteindre cet objectif. Cela exige que le circuit de contrôle interne soit verrouillé tant bien au niveau du top management qu'au niveau des opérationnels afin de réduire tous risques de perte financière.

L'absence du contrôle des dirigeants expose plus Niger-Télécoms aux risques de détournements, de fraude, d'abus sociaux et de confiance. Puisque le dirigeant est au sommet et qu'il n'est pas contrôlé, le risque de perte financière est plus élevé à ce niveau qu'au niveau des salariés.

Au vu de tout ce qui précède, un contrôle interne est le socle pour une gouvernance d'entreprise efficace. Et pour un contrôle interne efficace, il faut un audit interne de qualité qui n'est pas sous l'influence de la direction générale. L'analyse nous a permis de relever plusieurs faiblesses qui nous permettront de formuler des recommandations.

6.2.2 Recommandations

Ici les recommandations seront formulées après un état de lieu entre forces et faiblesses.

6.2.2.1 Les faiblesses

Les faiblesses sont des éléments qui expliquent l'écart entre les hypothèses de recherche (les propositions de recherche) et les résultats que nous avons obtenus. Pour un travail méthodique, il conviendrait de recenser des faiblesses décelées par l'analyse afin de formuler des recommandations adéquates :

Tableau 11 : Récapitulatif des faiblesses identifiées

| Propositions de recherche | Résultats obtenus (Niger-Télécoms) | Ecart(Faiblesses) |
|---|--|---|
| Un audit interne de qualité participe au processus de management des risques. | Participation au processus de management des risques insatisfaisante ou faible | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Absence de la cartographie des risques globale que spécifique. ➤ Précarité des techniques d'identification des risques |
| Un audit interne de qualité contribue à un contrôle interne efficace. | Un système de contrôle interne fragile et non adapté | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Absence de manuel d'audit interne recommandé par la norme 2040 de l'IFACI. ➤ Absence des supports d'audit recommandés |

| | | |
|--|---------------|---|
| | | <p>par la norme 2330 de l'IIA.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Manuel de procédures non mis à jour et pas connu par tout le personnel. ➤ Effectif des auditeurs internes faibles. ➤ Faible suivi des recommandations par les auditeurs internes. ➤ Non-exécution effective du programme de formation exigé par la norme 1230 de l'IIA. |
| Un audit interne de qualité permet de réduire l'asymétrie de l'information entre actionnaires et dirigeants. | Non appliqué | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Absence de comité d'audit. ➤ Rattachement fonctionnel de l'audit interne à la Direction Générale. ➤ Nomination et révocation du coordonnateur de la Cellule Audit interne par le DG. |
| Un audit interne de qualité soutient la DG et le CA et complète l'action CAC. | Partiellement | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Irrégularité du rapport sur le CI ➤ Absence des missions d'évaluation de la DG |

Source : nous-mêmes

6.2.2.2 Recommandations

Après avoir relevé les insuffisances liées à la contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, nous avons formulé les recommandations suivantes adressées aux principaux acteurs pour une amélioration du système de gouvernance de Niger-Télécoms.

6.2.2.2.1 A l'endroit du Conseil d'Administration

✓ **Mise en place d'une cartographie des risques**

Vu la taille de Niger-Télécoms et les risques auxquels il est exposé par rapport à la nature de son activité, il serait convenable que le Conseil d'Administration en collaboration avec la Direction Générale mettent en place une cartographie des risques comme recommandent les principes de la bonne gouvernance. Elle pourrait être mise en place par des consultants externes avec la participation de la Cellule Audit Interne. La cartographie des risques permettrait à Niger-Télécoms d'avoir une connaissance réelle des risques globaux de son activité et de leur impact sur l'atteinte des objectifs. Ainsi elle permettra de définir un bon système de contrôle interne et pourrait éveiller la conscience du Directeur Général sur le besoin d'évaluer régulièrement les dispositifs de contrôle interne. Pour une meilleure efficacité, l'Audit Interne pourrait actualiser annuellement ou tous les deux ans la cartographie des risques.

✓ **Existence d'un comité d'audit au sein du Conseil d'Administration et rattachement fonctionnel de l'audit interne au CA**

Pour favoriser le redressement de la situation financière, il serait convenable de créer un comité d'audit au sein du CA.

Les membres du comité d'audit doivent être membres du conseil d'administration. Dans le cas spécifique de Niger-Télécoms, les administrateurs ont à la fois des représentants physiques de l'Etat en tant qu'actionnaire unique. Ils sont en position véritable de défendre les intérêts de l'Etat et ont un intérêt particulier à ce que Niger-Télécoms fonctionne bien ; leur fonction en tant qu'administrateurs dépend de leur poste dans le gouvernement. Ce qui est un avantage pour la composition même du comité d'audit et pour la composition même du CA. Mais pour le bon fonctionnement du comité d'audit (Ca), nous suggérons que les membres soient choisis sur la base de leurs compétences en comptabilité ou en audit, s'il n'y a pas au sein du CA une compétence en qualité d'administrateur indépendant pour être membre du Ca.

Le Ca, assistera le conseil d'administration dans l'accomplissement de ses tâches. Il sera chargé de contrôler la qualité de l'information financière, de contrôler les commissaires aux comptes et d'évaluer la qualité de l'audit interne, la Cellule d'Audit Interne serait rattaché directement au comité d'audit pour tous les aspects liés à sa fonction. Ainsi, la CAI permettrait de réduire l'asymétrie de l'information entre le Directeur Général et les administrateurs en transférant le respect sur le contrôle interne directement au comité d'audit. Celle-ci pourrait ainsi mieux contrôler la gestion du DG.

Pour une relation effective entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit et pour permettre au Conseil d'exercer un contrôle régulier sur la gestion, nous proposons que la CAI et Ca se réunissent mensuellement. Le rattachement fonctionnel d'Audit Interne au Comité d'audit permettrait aussi de résoudre le problème de lenteur dans l'exécution des recommandations car le comité d'audit contrôle le DG par rapport à sa réaction vis-à-vis des conclusions de l'audit interne. Aussi le comité d'audit vérifie si l'audit interne dispose des ressources suffisantes (le matériel, les ressources financières, l'effectif) pour accomplir ses missions.

Bien que la CAI soit rattachée hiérarchiquement à la Direction Générale, la couverture du comité d'audit garantirait son indépendance. La CAI serait plus performant en présence d'un comité d'audit.

✓ **Nomination et révocation du Coordonnateur de la Cellule Audit Interne approuvée par le comité d'audit**

Il serait plus adapté que la décision de nomination et révocation du coordonnateur de la Cellule d'Audit Interne soit d'abord approuvée par le comité avant d'être effective. Ainsi, l'influence de la Direction Générale sur l'Audit Interne serait réduite. L'Audit Interne pourrait révéler en toute liberté et avec conscience professionnelle toutes les anomalies et dysfonctionnements relatifs au système du contrôle interne.

✓ **Mise en place de la charte d'audit**

Ce document n'existe pas au sein de la Cellule d'Audit Interne. La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. La charte définit le positionnement de l'audit interne dans l'organisation y compris la nature du rattachement fonctionnel du responsable de l'audit interne au Conseil ; autorise l'accès aux données, aux personnes et aux biens nécessaires à la réalisation des missions ;

définit le périmètre de l'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du Conseil.

Un moyen comme la charte d'audit permettra d'avoir une plus large vision sur les responsabilités de la Cellule, l'organisation de la Cellule d'audit interne, son rattachement, ainsi que les méthodes de travail de la dite Cellule.

Nous recommandons aussi, que les auditeurs internes puissent réaliser des missions spécifiques, notamment celles relatives à des processus de gouvernement d'entreprise. Ceci permettra de mieux conforter leur position stratégique au regard des organes de gouvernance, de même jouer véritablement leur rôle dans ce processus.

6.2.2.2 A l'endroit de la Direction Générale

✓ Augmenter l'effectif des auditeurs internes

Nous avons soulevé plus haut que l'effectif des auditeurs (10 à Niamey et 7 dans les régions) par rapport à l'étendue des missions ne leur permet pas d'exécuter le plan d'audit. Vu la responsabilité de l'Audit interne dans le suivi des projets qui s'inscrivent dans les objectifs de Niger-Télécoms, il serait souhaitable que la Cellule d'Audit Interne dispose d'au moins quatre (4) équipes d'audit. Chaque équipe d'audit devant être constituée d'un auditeur senior et de deux assistants, il revient donc à recruter par rapport à l'équipe actuelle : deux (2) auditeurs seniors et six (6) assistants pour un total de huit (8) auditeurs internes. Cela représente un poids financier pour Niger-Télécoms qui doit redresser sa situation financière. Pour cela, nous suggérons à la Direction Générale d'échelonner ces recrutements sur 3 à 4 ans et de solliciter conformément aux normes parmi le personnel, des membres expérimentés pour compenser le déficit durant cette période.

✓ De concevoir un programme de formation et d'auditeurs compétents

Ce programme doit prévoir une formation au sein des grandes écoles comme le CESAG à au moins un des membres de cette direction, prévoir des séminaires et ateliers en audit pour les autres agents, assister à des formations souvent organisées par des cabinets d'audit, et assister aussi à des séminaires spécialisés, à des colloques, des stages. Vu le nombre d'agents dont disposent cette cellule (dix(10) à Niamey et sept(7) auditeurs dans les autres régions du pays), la société gagnerait plus à miser sur les formations mais aussi à recruter des assistants juniors formés par des grandes Ecoles. Cette formation pourrait être axée essentiellement sur le code de déontologie et d'éthique de la profession, les normes d'audit, la conduite des missions ainsi

que le comportement professionnel de l'auditeur. Elle doit être complétée par une capacité d'écoute et celle de communiquer qui lui permettront de gagner la confiance des audités. En procédant ainsi, cette cellule pourrait aussi contribuer au changement de mentalité des agents sur la fonction d'audit et gagner ainsi en compétence.

✓ **Elaboration du manuel de procédure adapté à la nouvelle société par un consultant externe**

Conformément au principe de séparation des tâches et pour des raisons d'objectivité, nous recommandons que le manuel de procédures soit mis à jour et adapté à la nouvelle société née de la fusion. Cela doit normalement se faire par une personne externe de Niger-Télécoms c'est-à-dire un professionnel indépendant du domaine ou un consultant externe en collaboration avec le management (CODIR). L'audit interne peut apporter ses conseils dans l'élaboration du manuel mais ne doit pas y prendre part.

6.2.2.2.3 A l'endroit de la Cellule Audit Interne

✓ **De disposer des moyens techniques appropriés**

La cellule d'audit interne en plus des moyens dont elle dispose gagnerait à :

- se doter d'un manuel d'audit interne ;
- faire connaître son manuel de procédures ;
- se doter des supports d'audit ;
- adapter son plan d'audit avec les bonnes pratiques.

En mettant à la disposition de son service ces différents moyens, la cellule contribuera à harmoniser les méthodes de travail sur le terrain, favorisera la communication aussi bien en interne qu'en externe et disposera des moyens de preuve pour une meilleure transparence dans la gestion.

Le plan d'audit doit être adapté aux bonnes pratiques en audit en prenant en compte les résultats de la cartographie des risques et des objectifs de la société. Ce dernier ne doit pas être un simple calendrier énumérant les différentes tâches à effectuer sur le terrain ; il doit plutôt renseigner, en plus de la liste des missions, sur les auditeurs en charge de la mission, évaluation du temps nécessaire pour chaque mission, etc. Le manuel d'audit quant à lui permettra d'avoir une meilleure visibilité de ses actions sur le terrain.

L'élaboration de ces moyens sera l'œuvre du coordonnateur de la cellule qui se chargera de la faire approuver par la Direction Générale. Ou à défaut la société pourrait ainsi confier la tâche de leur réalisation à un cabinet d'audit externe. Ces différents moyens une fois mis en place devront être disponible en support papier et électronique et doivent faire l'objet d'une sensibilisation au sein de la structure afin qu'ils constituent des réels instruments de communication gage d'un audit de qualité.

✓ **Mise en place d'un plan de suivi des recommandations**

Conformément à la norme n°25000.A.I, nous proposons que le Coordonnateur d'Audit Interne (CAI) élabore à la fin de chaque missions d'audit, un plan de suivi mis à jour manuellement par un auditeur sénior afin de s'assurer que les mesures qui ont été prise pour améliorer les dispositifs de contrôle interne sont effectivement et correctement appliquées par les audités.

En conclusion, la présence seule du comité d'audit au sein du Conseil d'Administration comme le préconise le principe de la bonne gouvernance à un impact considérable sur l'efficacité du contrôle interne en agissant sur la qualité de l'audit interne. Nous ne pouvons pas étendre au-delà de notre analyse à cause du niveau d'information que nous détenons. Il est évident que la mise en place des mécanismes de gouvernance d'entreprise au sein de Niger-Télécoms permettra non seulement de contrôler les dirigeants, mais aussi, aura plus d'impact sur l'efficacité du système de contrôle interne que dans le cadre d'un rattachement hiérarchique et fonctionnel de l'audit interne à la Direction Générale.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Le principal objectif de la gouvernance d'entreprise est de favoriser la création de la richesse et d'assurer une répartition équitable entre les actionnaires et les différentes parties prenantes. L'opportunisme des dirigeants et des salariés sont les principaux facteurs qui contribuent à détériorer cette richesse.

Le Conseil d'Administration est le principal acteur de la gouvernance d'entreprise. Mais il est établi aujourd'hui que les obstacles majeurs au processus de gouvernance résident dans la faiblesse des Conseils d'administration à exercer un contrôle permanent sur la qualité de la gestion des dirigeants. Les efforts déjà déployés dans ces domaines ont permis de mettre en place des directives dans le but d'améliorer le mécanisme qui assure une meilleure protection des actionnaires. En ce sens, l'audit interne s'est révélé comme la pierre angulaire de la gouvernance d'entreprise. Il permet de réduire l'asymétrie de l'information entre dirigeants et actionnaires et ainsi contribue à réduire l'espace discrétionnaire des dirigeants pour redonner le pouvoir aux actionnaires. A travers son évaluation du contrôle interne, il donne au Conseil d'Administration (CA) et à la Direction Générale (DG) l'assurance que les risques sont maîtrisés et contribue ainsi à créer de la valeur.

Notre étude nous a permis de vérifier si la fonction d'audit interne au sein de Niger-Télécoms contribue à la gouvernance d'entreprise. Pour cela, nous avons décrit la relation existant entre l'audit interne et les différents acteurs du gouvernement d'entreprise de Niger-Télécoms. Ensuite, nous avons évalué l'impact de l'audit interne dans leur gouvernance par rapport aux objectifs de la gouvernance d'entreprise et nous avons formulé des recommandations par rapport aux faiblesses constatées.

- Limite de l'étude

Ces travaux de recherches ont été réalisés grâce au concours du Directeur Général, et le Responsable de la Cellule Audit Interne de Niger-Télécoms. Ce mémoire a été rédigé simplement à partir des réponses aux entretiens et aux questionnaires adressés respectivement au Directeur Général, et le Responsable d'audit interne qui ont bien voulu nous fournir quelques informations en vue de la finalisation de ce travail. Pour des raisons de confidentialité alors, nous n'avons pas eu accès à toutes les informations sur les processus réels de l'entreprise en matière de gouvernance d'entreprise et de contrôle interne.

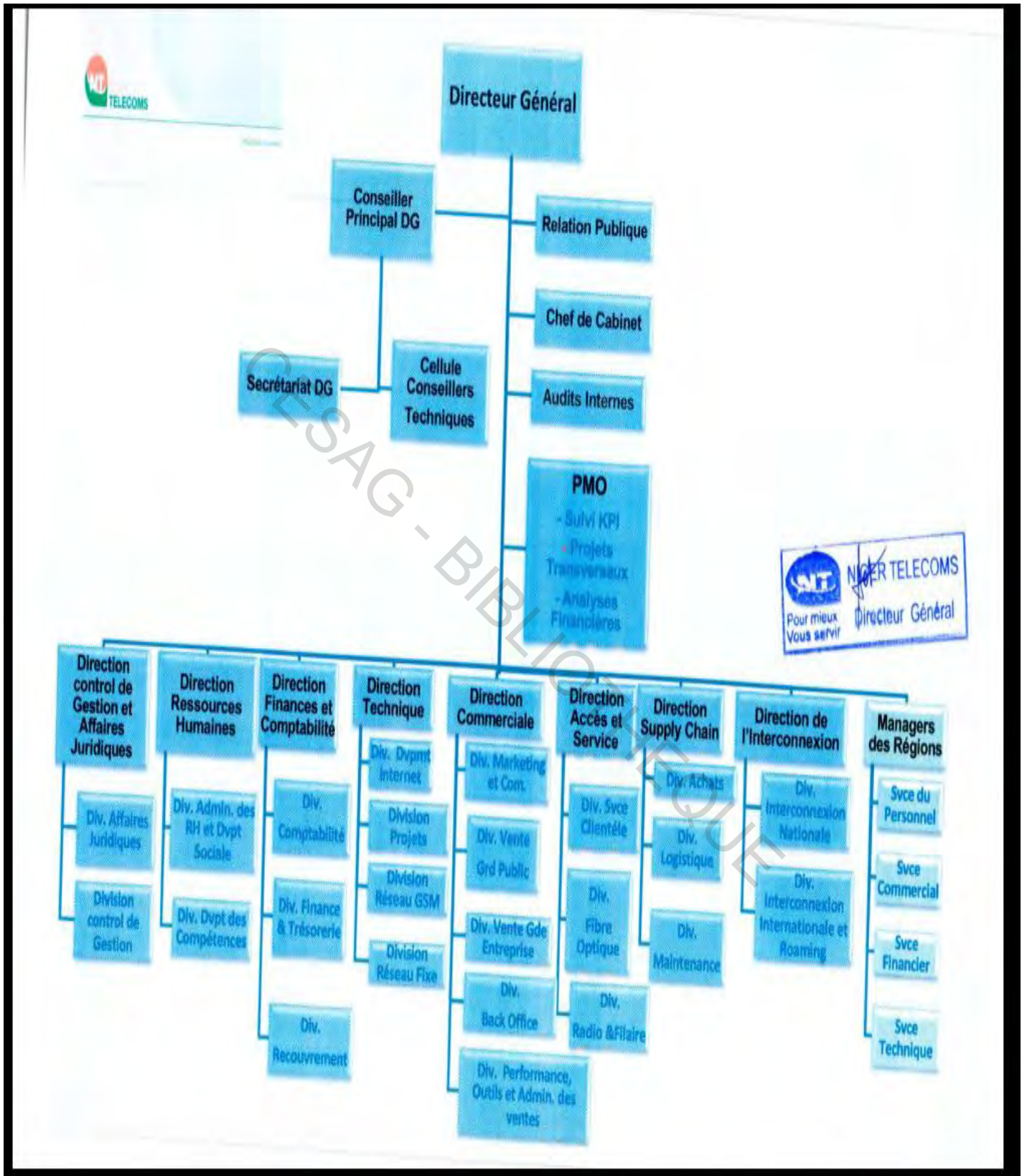
L'apport de l'audit interne dans la GE requière son efficacité qui se caractérise par son professionnalisme, son positionnement et des ressources suffisantes. Toutefois pour une bonne gouvernance d'entreprise, il faut que les directives relatives à la qualité du fonctionnement, la performance de l'organisation du Conseil d'administration soient mises en œuvre. Cependant, il est aussi évident que si les administrateurs ne détiennent pas une part estimable dans le capital de la société, ils n'ont pas un intérêt particulier à ce que l'entreprise fonctionne normalement. De plus la délégation du pouvoir de contrôle des actionnaires aux administrateurs pourrait-il réellement permettre de résoudre le conflit d'intérêt entre actionnaires et dirigeants né aussi de la délégation de leur pouvoir de décision à ces derniers ?

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexes

Annexe 1 : Organigramme de Niger-Télécoms



Source : DRH

Annexe 2 : Le questionnaire

Répondant : Coordonnateur Cellule Audit Interne

Dans le cadre des travaux de notre mémoire de fin d'étude, nous effectuons des recherches sur la contribution de l'audit interne dans le processus de gouvernance d'entreprise au Niger Télécoms. A cet effet, nous avons élaboré ce questionnaire pour nous permettre d'avoir des informations nécessaires pour cette étude. Nous vous remercions d'avance pour votre collaboration.

NB : les réponses sont traitées dans l'anonymat

1. Quelles sont les principales missions assignées à la cellule d'audit interne ?

| missions | oui | non |
|--|-----|-----|
| Evaluer le système d'organisation | ✓ | |
| Evaluer le processus de gouvernance d'entreprise | ✓ | |
| Evaluer l'adéquation et l'efficacité du dispositif de contrôle interne | ✓ | |
| Evaluer le processus de management des risques | ✓ | |
| S'assurer de la fiabilité et de l'intégrité des informations et des moyens utilisés pour collecter, traiter, enregistrer, et diffuser ces informations | | |
| S'assurer du respect des politiques, plans, directives, procédures, lois et règlements | ✓ | |
| S'assurer de la protection et de l'optimisation des ressources | ✓ | |
| Évaluer la communication des risques majeurs | ✓ | |
| Autres (préciser) | | |

2. Quelles sont les principales responsabilités assignées à la cellule d'audit interne ?

| responsabilités | oui | non |
|------------------------------|-----|-----|
| Conduite des audits | ✓ | |
| Audit comptable et financier | ✓ | |
| Audit social | ✓ | |
| Audit de la qualité | ✓ | |
| Audit de la stratégie | | ✓ |
| Audit informatique | | ✓ |

| | | |
|--|---|---|
| Audit fiscal | | ✓ |
| Audit de système d'information | | ✓ |
| Autres (préciser) Mener des missions d'enquête suite à certains évènements imprévisibles | ✓ | |
| Assurer des contrôles | ✓ | |
| Planifier des missions | ✓ | |
| Définir des programmes de travail | ✓ | |
| Contribuer à la création de la valeur ajoutée dans société | ✓ | |
| Contribuer au processus de gouvernance d'entreprise | ✓ | |
| Apporter un diagnostic | ✓ | |
| Formuler des recommandations | ✓ | |
| Remonter régulièrement des anomalies significatives | ✓ | |

3. Quel est le niveau de rattachement hiérarchique de la cellule d'audit Interne ?

| | |
|-----------------------------------|---|
| Conseil d'Administration | |
| Comité d'audit | |
| Direction générale | ✓ |
| Direction financière et comptable | |
| Autres (préciser) | |

4. Quel est le niveau de rattachement fonctionnel de la cellule d'audit Interne ?

| | |
|--------------------------|--|
| Conseil d'administration | |
| Comité d'audit | |

5. La charte d'audit interne définit-elle de façon suffisamment détaillée ?

| | oui | non |
|--|-----|-----|
| Les missions et responsabilités | ✓ | |
| Les normes de travail | ✓ | |
| L'organisation et le processus d'audit | ✓ | |
| La référence aux normes, principes, codes | | ✓ |
| Autres (préciser) La lettre de mission précise et encadre tout | ✓ | |

6. La charte d'audit interne est-elle révisée au cours des deux dernières années ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

7. La charte d'audit peut-elle être consultée par tous les membres de la société ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

8. Existe-t-il de manuels de procédures à Niger-Télécoms ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

9. Si oui préciser leurs dates de conception...2008.....
.....

10. Quelle est la date de leur dernière mise à jour ?.....

11. Avez-vous un manuel d'audit interne ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

12. Si oui, veuillez préciser sa date de conception...2014.....
...

13. Pour chaque procédure, le manuel décrit-il ?

| | OUI | NON |
|------------------------------------|-----|-----|
| Les objectifs de contrôle | ✓ | |
| Les principes et règles de gestion | ✓ | |
| Les supports utilisés | ✓ | |
| Les délais d'exécution des tâches | ✓ | |

14. Quel est l'effectif de votre équipe ?

.....17...Auditeurs.....

15. Quelle est la composition de l'équipe ?

| | oui | non |
|---------------------------------|-----|-----|
| Des jeunes auditeurs débutants | | ✓ |
| Des auditeurs confirmés | ✓ | |
| Des auditeurs généralistes | ✓ | |
| Des auditeurs spécialistes | ✓ | |
| Interne (dans l'entité) | ✓ | |
| Externe (en dehors de l'entité) | | ✓ |

16. La fonction d'audit interne concerne-t-elle toutes les fonctions de Niger-Télécoms ?

| oui | non |
|-----|-----|
| ✓ | |

17. Quel est le niveau de réaction de la Direction Générale par rapport aux résultats des missions d'audit interne ? (encercler votre réponse)

Acceptable lent inexistant

✓

18. La structure et la composition des équipes d'audit interne sont-elles en adéquation avec les recommandations de L'IIA ?

| oui | non |
|-----|-----|
| | ✓ |

| | oui | non |
|--|-----|-----|
| 19. Existe-il un plan pluriannuel d'audit ? | | ✓ |
| 20. Le plan pluriannuel est-il décliné en programme annuel ? | | ✓ |
| 21. Si oui combien d'années couvre-t-il ? | | |
| 22. Avez-vous un plan annuel d'audit ? | ✓ | |
| 23. Avez-vous établi une cartographie des risques de votre société ? | | ✓ |

| | | |
|---|---|--|
| 24. Si oui veuillez préciser la date de sa dernière mise à jour ? | | |
| 25. La cellule d'audit recueille-t-elle des demandes et suggestions des différentes directions opérationnelles ? | ✓ | |
| 26. Soumet-elle le projet à la direction pour approbation après concertation avec le responsable de l'audit interne ? | ✓ | |
| 27. La Direction Générale met-elle à la disposition de la cellule d'audit interne toutes les ressources nécessaires pour accomplir ses missions ? | ✓ | |

28. Quels outils de travail utilisez-vous ?

.....

.....

.....

| Gestion des missions | oui | non |
|--|-----|-----|
| 29. Avez-vous un planning des missions ? | ✓ | |
| 30. Ce planning est-il respecté ? | | ✓ |
| 31. Votre planning des missions tient-il compte | oui | non |
| ▪ Du budget de fonctionnement alloué à chaque type de missions ? | ✓ | |
| 32. Quand vous évaluez le contrôle interne, utilisez-vous : | oui | non |
| ▪ L'approche par les contrôles | ✓ | |
| ▪ L'approche par les risques | ✓ | |
| 33. La cellule d'audit interne effectue-t-elle des missions de surprises ? | ✓ | |
| 34. Les missions surprises demandées par la direction perturbent-elles votre planning des missions ? | ✓ | |
| 35. La cellule d'audit interne sous-traite-t-elle des missions spécifiques ? | ✓ | ✓ |
| 36. Si oui pour quelles types de missions sous-traitez-vous ? | Oui | non |
| ▪ Audits spécialisés | ✓ | |
| ▪ Assistance conseil | | |
| ▪ Autres (préciser) Audit Informatique, fiscal ou technique avancé | ✓ | |
| 37. Les équipes sont-elles composées en fonction de la compétence requise pour les missions ? | ✓ | |

| | | |
|---|-----|-----|
| 38. Y'a-t-il parmi l'équipe, des auditeurs avec des qualifications suivantes : | oui | non |
| ▪ CIA (Certified Internal Auditor) | | |
| ▪ DPAI (Diplôme professionnel d'Auditeur Interne) | | |
| ▪ En formation continue | ✓ | |
| 39. La cellule d'audit reçoit-elle des demandes de missions d'audits ? | ✓ | |
| 40. La cellule d'audit communique-t-elle ses rapports aux : | oui | non |
| a) Conseil d'administration | | |
| b) Comité d'audit | | |
| c) Commissaire aux comptes | | |
| d) Organismes régulateurs | | |
| e) Autres (préciser) : Directeur Général | ✓ | |
| 41. Relancez-vous les audités sur la mise en œuvre des recommandations ? | ✓ | |
| 42. Travaillez-vous dans un environnement informatisé ? | ✓ | |
| 43. Si oui intervenez-vous en tant que : | oui | non |
| a) Concepteur/développeur (participant au développement) ? | | |
| b) Auditeur (évaluateur du système informatisé) ? | | |
| c) Utilisateur ? | ✓ | |
| 44. Quelles sont vos relations avec les auditeurs externes ? | oui | oui |
| a) Rencontres périodiques pour discuter des questions d'intérêt commun | ✓ | |
| b) Accès réciproques aux papiers de travail de chacun | | |
| c) Echange des rapports d'audit | | |
| d) Développement d'une compréhension commune des techniques, méthodes et terminologie d'audit de chacun | | |
| e) Modalités de mise en œuvre des recommandations de l'auditeur externe | | |

45. La cellule d'audit interne fait-t-elle l'objet d'une évaluation externe comme l'exige la norme 1312 ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

46. Existe-t-il des programmes d'assurance et d'amélioration de la qualité ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

47. Est-ce que le responsable de l'audit interne communique à la Direction Générale et au CA les résultats des programmes d'assurance et d'amélioration de la qualité ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

48. La cellule d'audit interne travaille-t-elle avec le comité d'audit pour assurer des solides contrôles ? NT n'a pas de Comité d'Audit.

49. Existe-t-il parmi l'équipe de l'audit interne des membres qui ont été affecté à la cellule d'audit interne au cours de l'année 2017 ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

50. Si oui, préciser les postes occupées au sein de Niger Télécoms avant l'affectation

.....Chef...d'Agence commerciale

Niamey.....
.....
.....

Appréciations et commentaires

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

Questionnaire 2 : destiné aux administrateurs

Répondant : Coordonnateur de la cellule d'audit interne

NB : les réponses sont traitées dans l'anonymat

i. L'organisation du conseil d'administration

1. Le conseil est-il doté d'une charte fixant les devoirs et droits des administrateurs ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

2. Si oui, les règles de séparations de pouvoir entre la Direction et le Conseil sont-elles fixées ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

3. Quelles sont les principales missions assignées au conseil d'administration ?

| | oui | non |
|---|-----|-----|
| a) Nommer/révoquer les dirigeants | ✓ | |
| b) Définir la stratégie de la société | | ✓ |
| c) Approuver les plans stratégiques et les budgets soumis par le comité de direction | ✓ | |
| d) Déterminer les orientations de l'activité de la société | ✓ | |
| e) Designer les mandataires sociaux | ✓ | |
| f) Contrôler la gestion | ✓ | |
| g) Autoriser les conventions passées entre la société et un administrateur ou le dirigeant | ✓ | |
| h) Arrêter les comptes | | |
| i) Veiller à la qualité de l'information fournie aux actionnaires ainsi qu'aux autres parties prenantes | | |
| j) Approuver le rapport du commissaire aux comptes(CAC) | | |
| k) S'assurer du fonctionnement et de l'application du dispositif du contrôle interne | | |
| l) S'assurer du respect du code d'éthique | | |
| m) Autres (préciser) | | |

4. Existe-t-il des textes organisationnels (statuts, règlement intérieur du CA, code de conduite et autres politiques concernant les règles d'éthique, etc.) répondant aux principes de la gouvernance d'entreprise ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

5. Si oui, ces textes sont-ils diffusés aux différentes parties prenantes ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

6. Les relations courantes avec les parties prenantes sont-elles fondées sur l'honnêteté et l'équité ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

7. Le CA s'assure-t-il que l'affectation des responsabilités et la délégation de pouvoir en matière d'objectifs liés à l'organisation sont clairement définies ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

8. Des dispositions sont-elles prises pour répondre aux exigences de transparence et de diffusion de l'information sur les activités de la société ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

ii. Composition du conseil d'administration

9. Quelle est la taille de votre conseil d'administration ?

| | |
|--------------------|--------------------|
| 03 à 12 membres | 12 à 24 membres |
| ✓ | |

10. Le conseil comprend-t-il des membres officiellement déclarées « indépendants » ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

11. Si oui, parmi les administrateurs, combien jugez- vous indépendants ?

| | |
|--------------------------|---------------------------|
| 0 à 4 administrateurs | 4 à 10 administrateurs |
| | |

iii. Fonctionnement du conseil d'administration

12. Les fonctions de Président du Conseil d'Administration et du Directeur Général sont-elles séparées ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

13. Quel est la durée du mandat d'un administrateur fixée par les statuts ?

.....Trois (3) ans.....

14. Les administrateurs exercent-ils souvent plusieurs mandats d'administrateur ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

15. Les administrateurs reçoivent-ils une formation initiale ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
|-----|-----|

| | |
|--|--|
| | |
|--|--|

16. Les administrateurs reçoivent-ils une formation permanente ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

17. Si, oui, ont-ils une connaissance de la société et suffisamment de temps à consacrer à leur tâche ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

18. Le conseil se réunit-il régulièrement dans l'année ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

19. Si, oui, combien de fois ?

| | |
|------|------|
| En | En |
| 2016 | 2017 |
| | |

20. La société communique-t-elle de manière permanente aux administrateurs toute information pertinente ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

21. L'administrateur doit-il faire part au conseil de toute situation de conflit d'intérêt ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

22. Votre Conseil d'administration est-il organisé en comités ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

23. Si oui, lesquels des comités suivant retrouvent-on au sein de votre Conseil ?

| | oui | non |
|--|-----|-----|
| a) Comité d'audit | | |
| b) Comité de nomination | | |
| c) Comité de rémunération | | |
| d) Comité de gouvernance d'entreprise | | |
| e) Comité d'éthique | | |
| f) Comité stratégique | | |
| g) Comité de gestion des risques et finances | | |
| h) Comité d'étude des avantages consentis aux salariés | | |
| i) Autres (préciser) | | |

24. S'il existe un comité d'audit au sein du conseil d'administration (CA), NON

a) Quelle est sa taille (effectif) ?

.....

b) Quelles sont ses attributions ?

| | oui | non |
|--|-----|-----|
| ➤ Examiner et approuver la charte de l'activité de l'audit interne | | |
| ➤ - Superviser le personnel de l'audit interne et s'assurer que la fonction dispose des ressources nécessaires pour ses missions | | |
| ➤ Réviser et évaluer le programme annuel de l'audit interne | | |
| ➤ Surveiller la coordination entre l'auditeur interne et l'auditeur externe | | |
| ➤ Réviser les rapports périodiques portant sur les résultats des missions | | |

| | | |
|---|--|--|
| d'audit internes | | |
| ➤ Contrôler et évaluer l'efficacité de l'audit interne | | |
| ➤ Réviser les réactions de la direction générale face aux résultats des missions des auditeurs internes | | |
| ➤ Autres (Préciser) | | |

.....

.....

.....

.....

d) Quelle est la fréquence de ses réunions ?

.....

.....

.....

.....

25. Existe-t-il des administrateurs indépendants au sein du comité d'audit ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

26. Si, oui, combien d'administrateurs indépendants au sein du comité d'audit ?

.....

.....

.....

27. Quelles sont les qualifications professionnelles des membres du comité d'audit ?

Comptables

Financiers

autres

(préciser)

.....

28. Le comité d'audit se réunit-il régulièrement avec les responsables suivant en dehors de la présence du Directeur Général

| | oui | non |
|---|-----|-----|
| Responsable d'audit interne | | |
| Commissaires aux comptes | | |
| Responsables financiers : trésorier/comptable | | |

29. Le conseil et les membres du comité d'audit reçoivent-ils, en temps voulu, les informations permettant le suivi des objectifs de gestion et des stratégies, la situation financière de la société et ses résultats d'exploitation ?

| oui | non |
|-----|-----|
| | |

30. Le CA s'assure-t-il de l'existence des rapports de gestion ?

| oui | non |
|-----|-----|
| ✓ | |

31. Le CA ou le Comité d'audit est-il destinataire du rapport de l'audit interne sur le contrôle interne ?

| oui | non |
|-----|-----|
| | ✓ |

32. Les rapports des auditeurs internes donnent-ils suffisamment d'informations et de façon détaillée sur les éléments suivants :

| | oui | non |
|---|-----|-----|
| Les risques de l'entreprise | ✓ | |
| Les stratégies menées par la Direction Générale | | ✓ |
| Les faiblesses de contrôle interne | ✓ | |
| les fraudes | ✓ | |
| Les moyens à mettre en œuvre pour les améliorer | ✓ | |

33. Le conseil et le comité d'audit s'assurent-ils de la fiabilité des informations financières ?

| oui | non |
|-----|-----|
| | |

34. Existent-ils des systèmes de rémunération ou d'autres contraintes qui font peser une pression excessive sur le personnel, le conduisant à déroger aux valeurs d'éthique ?

| oui | non |
|-----|-----|
| | |

35. Le conseil ou le comité d'audit donne-t-il son avis sur le renouvellement des mandats des commissaires aux comptes ?

| oui | non |
|-----|-----|
| | ✓ |

36. Le renouvellement des mandats des commissaires aux comptes donne-t-il lieu à un appel d'offre ?

| oui | non |
|-----|-----|
| | ✓ |

La Direction Générale met-elle à la disposition de l'audit interne les ressources nécessaires pour l'accomplissement de ses missions ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

37. L'audit interne a-t-il toujours une vision réaliste et opérationnelle de l'activité de la société ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

38. Est-ce que la cellule d'audit travaille avec le comité d'audit ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

39. La cellule d'audit évalue-t-elle le processus de gouvernance d'entreprise selon les normes de l'IIA ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

40. La cellule d'audit crée-t-elle de la valeur ajoutée à la société ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| ✓ | |

41. Si oui, quels sont les résultats ?

.....

.....

.....

iv. Evaluation de la performance du CA

42. Le conseil procède-t-il à une évaluation de sa performance et celle de ses membres ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

43. L'évaluation fait-elle l'objet d'un compte rendu dans le rapport annuel ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

44. Parmi les aspects suivants, lesquels sont pris en compte dans l'évaluation ?

| | oui | non |
|--|-----|-----|
| La structure et les responsabilités du conseil et de ses comités | | |
| La connaissance et la compréhension de l'organisation | | |
| La diversité au sein du conseil | | |
| La culture et le dynamisme du conseil | | |
| L'efficacité du PCA | | |
| L'efficacité individuelle des administrateurs | | |

45. Le conseil évalue-t-il l'indépendance de la direction de l'audit par rapport aux activités qu'elle doit contrôler ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | |

46. . Le CA évalue-t-il le PCA selon les dispositions du code de bonne gouvernance ?

| | |
|-----|-----|
| oui | non |
| | ✓ |

| | OUI | NON |
|--|------------|------------|
| Composition du conseil | Oui | Non |
| – la taille est-elle adaptée ? | ✓ | |
| – les compétences des administrateurs sont-elles optimales ? | ✓ | |
| – l'indépendance est-elle garantie ? | | |

| Nomination des administrateurs | Oui | Non |
|--|------------|------------|
| – existe-t-il un processus de nomination ? | | |
| – le plan de succession du dirigeant est-il discuté ? | | |
| Rôles et responsabilités | Oui | Non |
| – efficacité des délégations de pouvoirs | | |
| – existence d'une charte | | |
| – y a-t-il dissociation Président/Directeur Général ? | ✓ | |
| – des comités spécialisés ont-ils été créés ? | | ✓ |
| – les comptes rendus du conseil sont-ils suffisamment explicites ? | | |
| Relation conseil/direction | Oui | Non |
| – le conseil fonctionne-t-il en tant qu'organe collégial ? | ✓ | |
| – les relations conseil/direction générale sont-elles bonnes ? | ✓ | |
| Réunion du conseil | Oui | Non |
| – un ordre du jour est-il préparé avant chaque réunion ? | ✓ | |
| – la fréquence et la durée des réunions sont-elles adaptées ? | ✓ | |
| – les informations données par les dirigeants sont-elles suffisantes ? | | |
| – le processus de décision est-il convenable ? | ✓ | |
| – le compte rendu est-il précis et rapidement établi ? | ✓ | |
| – les décisions prises sont-elles suivies et évaluées ? | | |
| Jetons de présence/rémunération | Oui | Non |
| – les jetons de présence sont-ils adaptés au travail fourni ? | | |
| – la rémunération de la direction est-elle en cohérence avec les pratiques de place ? | ✓ | |
| Processus d'évaluation | Oui | Non |
| – la performance de la direction est-elle évaluée ? | | ✓ |
| – les administrateurs personnes physiques sont-ils évalués ? | | ✓ |
| Relations actionnaires | Oui | Non |
| La recherche de l'amélioration permanente de la qualité des relations avec les actionnaires doit être un des objectifs du conseil. | | |
| Communication | Oui | Non |
| Les actionnaires peuvent-ils communiquer facilement avec la société en | | |

| | | |
|--|------------|------------|
| dehors de l'assemblée générale ? | | |
| Les informations financières sont-elles suffisamment explicites ? | | |
| Publication | Oui | Non |
| La société respecte-t-elle bien les délais de dépôt des états financiers ? | ✓ | |
| Les rémunérations des organes de direction sont-elles communiquées ? | | |

Source: Nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3 : Guide d'entretien

C'est une liste des thèmes et points spécifiques que nous avons abordé au cours de l'entretien pour réaliser les objectifs de notre étude.

A. Efficacité de la Cellule Audit Interne

.....

B. L'organisation et fonctionnement de la Cellule Audit Interne à Niger-Télécoms

.....

C. Relation entre l'audit interne et Conseil d'Administration à Niger-Télécoms

.....

D. Relation entre l'audit interne et la Direction Générale à Niger-Télécoms

.....

E. Relation entre l'audit interne et le Commissariat aux Comptes à Niger-Télécoms

.....

F. Réduction d'asymétrie d'information par la cellule d'audit interne

.....

G. Relation entre l'audit interne et le management des risques à Niger-Télécoms

.....

Source : Nous-mêmes

Bibliographie

1- OUVRAGES

- 1- **Bécour J.C., Bouquin H.**, 2008, "*Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance*" ; 3ième édition, Economica, Paris.
- 2- **Berle A., Means G.** [1932], *the modern corporation and private property*, in: *revue économique*, volume 38, n°6, 1987. pp. 1171-1190;
- 3- **Charreaux G. et Wirtz P.** (2006), « *Gouvernance des entreprises : Nouvelles perspectives* », Economica.
- 4- **Ebondo Wa Mandzila.**, 2007, "*Organisation et méthodologie de l'audit interne*", *Audit Interne : Enjeux et pratiques à L'international*", Eyrolles, Paris.
- 5- **ERNEST and YOUNG et IFACI**, « *Les indicateurs de performance de l'audit interne* » : *Résultat pour la France, résultat d'enquête internationale*, 1996, p.19.
- 6- **EUSTACHE EBONDO WA MANDZILA**, 2006 « *Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques* », Euromed- Marseille Ecole de Management.
- 7- **Evariste AHOUANGANSI** (2018), *Audit et Révision des Comptes*, MONDEXPERTS ABIDJAN-COTONOU-LOME.
- 8- **Felix W L., Gramling A A. &Maletta M J.** (2001), *The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution*, *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, N°3, pp. 513-523.
- 9- **Frédéric Parrat**, *Le gouvernement d'entreprise. Ce qui a changé, ce qui va encore évoluer*, Maxima, 2000.
- 10- **F. BANCEL**, *La gouvernance des entreprises*, Gestion Poche Economica, Paris, 1997
- 11- **Goodwin J.** (2003), *the relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand*, *International Journal of Auditing*, Vol. 7, N°3, pp. 263-278.
- 12- **Gramling A.A., ET Myers P.M.**, (2006), "*Internal Auditing's Role in ERM*", *Internal Auditor*, April, pp.52- 62.
- 13- **IFACI & institut international de l'audit social**, « *Des mots pour l'audit* », imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris, 1995, p.26.
- 14- **Igalens J, Peretti J M.**, 2008, "*Audit Social : Meilleures pratiques, méthodes, outils*" ; Éditions d'Organisation, Paris.

- 15- *International Journal of Management & Marketing Research (MMR)* Vol.1 pp.67-80
- 16- OCDE (2004), « *Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE* », OCDE, Paris.
- 17- **Parrat F.**, 1998, « *Le gouvernement d'entreprise* », Maxima, Paris.
- 18- **Pigé B.**, (2000), « *Qualité d'audit et gouvernement d'entreprise : une remise en cause du cadre réglementaire du commissaire aux comptes* », Comptabilité Contrôle Audit, Vuibert, pp. 133-151.
- 19- **Pigé B.**, 1997, « *Les systèmes d'incitation à la performance: rémunération et révocation des dirigeants* », in « *Le gouvernement des entreprises. Théories et faits* », **G. Charreaux** Economica.
- 20- **Rapport Bouton**, « *Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées* », septembre 2002. Version PDF : http://www.medef.fr/staging/medias/upload/1507_FICHER.pdf - Association Française de la Gestion Financière, *Recommandations sur le gouvernement d'entreprise*, octobre 2001.
- 21- **Rapports Viénot I** (juillet 1995) et II (juillet 1999) .Disponibles en ligne: http://www.medef.fr/staging/site/page.php?pag_id=303
- 22- **Rapport Cadbury**, 1992, « *Aspects financiers de la gouvernance d'entreprise* »
- 23- **Renard J.** (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Paris, Eyrolle.
- 24- **RENARD Jacques**, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7ème édition d'Organisation, Paris, 2010, p.35.
- 25- **RENARD Jacques**, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7ème édition d'Organisation, Paris, 2006, p.49. Idem, p.51.
- 26- **Sawyer L.** (1973), « *The Practice of Modern Internal Auditing: appraising Operations for Management (Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors)*.
- 27- **SOUROUR AMMAR**, 2003 « *Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne* », Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax.
- 28- **VALIN Gérard** et autres, « *Controlor & auditors* », édition Dunod, Paris, 2006, p.17.

2- Mémoires et Thèses

- 29- Le Rôle de l'Audit Interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise : cas entreprises Algériennes, 2013-2014, présentée et soutenue publiquement : **Mr. ZIANI Abdelhak**.

30- La Contribution de l'Audit Interne dans la Gouvernance d'Entreprise : cas de la Senelec, 2014, soutenue par : **A.K. Shalom AKOLLOR**, CESAG.

3- ARTICLES

31- **Caroline W.**, "2009 code de gouvernance d'entreprise pour les valeurs moyennes et petits", Middel Next, Chaier n°4.

32- **Charreaux G, Desbrières P.**1998, "Gouvernance des entreprise : valeur partenariale contre-valeur actionnariale", Finance-Contrôle- Stratégie, Vol.1, n°2, pp.57-88.

33- **Daniel corfmat, Marc Chambault Georges Nurdin** juillet 2012 Gouvernance et éthique des affaires : recommandations.

34- **Daniel corfmat, Marc Chambault Georges Nurdin**, juillet 2016 Code de gouvernance des entreprises.

4- SITES INTERNET

- <https://www.pwc.fr/fr/publications/gestion-des-risques-audit-interne-et-controle-interne/risques-et-controle-interne/coso-erm.html>
- https://fr.m.wikipedia.org/wiki/Niger_Telecoms
- <http://economiesafricainemagazine.fr/entretien-directeur-general-de-niger-telecoms-ca-de-39593-milliards-2018-contre-33-milliards-2017/>
- <https://www.arcep.ne/>
- <https://www.piloter.org/gouvernance-entreprise/sarbanes-oxley.htm>
- <https://www.previnfo.net/sections.php?op=viewarticle&artid=10>
- <http://m.leparisien.fr/une/1988-2008-les-dix-plus-grands-scandales-financiers-21-06-2009-554955.php>

Table des matières

| | |
|--|-----|
| Dédicace | ii |
| Remerciements | iii |
| Liste des tableaux | iv |
| Liste des figures | iv |
| Liste des sigles et abréviations | v |
| Sommaire | vi |
| INTRODUCTION GENERALE | 7 |
| PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE DE LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE DANS LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE. | 11 |
| Chapitre 1: Cadre Conceptuel et Théorique de la Gouvernance d'Entreprise et de l'Audit Interne. 13 | |
| 1.1 Cadre conceptuel et théorique de la gouvernance des entreprises. | 13 |
| 1.1.1 Comment en est-on venu à la gouvernance d'entreprise ?..... | 13 |
| 1.1.2 Les théories fondatrices de la gouvernance d'entreprise : cas de l..... | 14 |
| 1.1.2.1 La théorie de l'agence | 14 |
| 1.1.2.2 Définition, origine de la gouvernance d'entreprise | 16 |
| 1.1.2.2.1 La définition de la gouvernance d'entreprise | 16 |
| 1.1.2.2.2 Origine du concept de la gouvernance d'entreprise..... | 18 |
| 1.1.2.2.2.1 Naissance du concept | 18 |
| 1.1.2.2.2.2 Les fonds de pension | 18 |
| 1.1.3 Objectif de la gouvernance d'entreprise..... | 19 |
| 1.2 Cadre conceptuel et théorique de l'audit interne..... | 22 |
| 1.2.1 Les fondements de l'audit interne | 22 |
| 1.2.1.1 Origine et évolution de la fonction d'audit interne | 22 |
| 1.2.1.2 Définition de l'Audit Interne, ses principes ainsi que ses différents types | 24 |
| 1.2.1.3 La place et le rôle de l'audit interne dans le management..... | 25 |
| Chapitre 2: La contribution de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise : un état des connaissances | 27 |
| 2.1 La relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise selon, la théorie de l'agence et la théorie des coûts des transactions | 27 |

| | | |
|---|--|----|
| 2.1.1 | Audit interne et gouvernement d'entreprise : théorie de l'agence..... | 27 |
| 2.1.2 | Audit interne et gouvernement d'entreprise : théorie des coûts de transaction ... | 28 |
| 2.2 | Liens entre Audit interne et la Gouvernance d'entreprise (au lendemain de la crise)..... | 28 |
| 2.3 | Relation entre l'audit interne avec les acteurs de la gouvernance d'entreprise..... | 29 |
| 2.3.1 | Audit interne et le Conseil d'administration | 29 |
| 2.3.2 | Audit interne et l'audit externe..... | 33 |
| 2.3.3 | Audit interne et la direction générale | 35 |
| 2.4 | Audit interne et le management des risques | 36 |
| 2.5 | Audit interne, outil de réduction de l'asymétrie d'information..... | 37 |
| 2.5.1 | Audit interne, outil d'aide à la création de la valeur et à l'atteinte des Objectifs ... | 38 |
| 2.5.1.1 | Définition du contrôle interne | 38 |
| 2.5.1.2 | Impact du contrôle interne sur la Gouvernance d'Entreprise | 39 |
| 2.5.1.3 | Mission d'évaluation du contrôle interne par l'audit interne..... | 40 |
| 2.5.1.4 | Notion de contribution à la création de la valeur | 41 |
| 2.6 | Audit interne, outil de maîtrise des risques : influence d'efficacité sur la Gouvernance d'entreprise..... | 42 |
| 2.6.1.1 | Définition du Management des Risques (MR) | 42 |
| 2.6.1.2 | Impact du management des risques sur la GE..... | 42 |
| 2.6.1.3 | Nouvelles exigences en matière de management des risques | 43 |
| 2.6.1.4 | Missions d'évaluation du management des Risques | 45 |
| 2.6.2 | Audit interne, mission d'évaluation du processus de GE..... | 46 |
| 2.7 | Qualité de l'Audit Interne pour une bonne gouvernance d'entreprise | 47 |
| 2.7.1 | La compétence des auditeurs internes | 47 |
| 2.7.2 | La performance de l'audit interne | 48 |
| 2.7.3 | Indépendance et objectivité des auditeurs internes | 48 |
| 2.7.4 | Le positionnement ou le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne | 49 |
| 2.7.4.1 | Rattachement de la fonction d'audit interne à la direction générale..... | 50 |
| 2.7.4.2 | Rattachement de la fonction d'audit interne au conseil d'administration ou Comité d'audit..... | 50 |
| 2.7.4.3 | Rattachement de la fonction d'audit interne à une direction opérationnelle..... | 51 |
| 2.7.4.4 | Etendue des directives sur le rôle du Conseil d'Administration dans la GE..... | 51 |
| Chapitre 3: Méthodologie de recherche | | 53 |
| 3.1 | Modèle d'analyse | 54 |
| 3.1.1 | Proposition de recherche | 55 |

| | | |
|--|--|----|
| 3.1.1.1 | Proposition scientifique | 56 |
| 3.1.1.1.1 | Opérationnalisation des variables..... | 56 |
| 3.2 | Les techniques de collecte des données et d'analyse des données..... | 57 |
| 3.2.1 | Les techniques de collecte des données..... | 57 |
| 3.2.1.1 | Le questionnaire..... | 58 |
| 3.2.1.2 | L'entretien..... | 58 |
| 3.2.1.3 | La revue et l'analyse documentaire | 58 |
| 3.2.2 | La méthode d'analyse des données..... | 59 |
| DEUXIEME PARTIE : ANALYSE DE LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE | | |
| A LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE DE NIGER-TELECOMS | | |
| 60 | | |
| Chapitre 4: | Présentation et organisation de la société Niger-Télécoms..... | 62 |
| 4.1 | Mission et cadre juridique..... | 62 |
| 4.1.1 | Aperçu historique..... | 62 |
| 4.1.2 | Mission | 63 |
| 4.2 | Domaine d'intervention et clientèle..... | 64 |
| 4.2.1 | Domaine d'Intervention..... | 65 |
| 4.2.2 | Le Marché de Télécommunication..... | 65 |
| 4.2.3 | Clientèle..... | 66 |
| 4.3 | La structure organisationnelle..... | 66 |
| 4.3.1 | Organisation et fonctionnement de Niger-Télécoms..... | 66 |
| 4.3.2 | Le Personnel..... | 67 |
| 4.3.3 | Evolution du Chiffre d'Affaires..... | 69 |
| Chapitre 5: | Les Pratiques de Gouvernance et d'Audit Interne de Niger-Télécoms..... | 70 |
| 5.1 | Les pratiques de la Gouvernance à Niger-Télécoms..... | 70 |
| 5.1.1 | Organisation et composition du CA..... | 70 |
| 5.1.2 | Fonctionnement du CA..... | 71 |
| 5.1.3 | Top Management (Direction Générale)..... | 71 |
| 5.1.4 | Le Commissaire Aux Comptes(CAC)..... | 72 |
| 5.2 | Les pratiques de l'Audit Interne à Niger-Télécoms..... | 72 |
| 5.2.1 | Mission de la cellule Audit Interne..... | 72 |
| 5.2.2 | Organisation de la cellule Audit Interne..... | 72 |
| 5.2.3 | Fonctionnement de la Cellule Audit Interne..... | 73 |
| 5.2.4 | Champs d'intervention de la Cellule Audit Interne..... | 74 |

| | |
|---|----|
| Chapitre 6: Présentation et Analyse des résultats sur la contribution de l'AI à la GE de Niger-Télécoms | 76 |
| 6.1 Présentation des résultats | 76 |
| 6.1.1 Qualité de le Cellule d'Audit Interne (CAI) | 76 |
| 6.1.1.1 Une activité indépendante | 77 |
| 6.1.1.1.1 Le positionnement de la CAI | 77 |
| 6.1.1.1.2 La nomination et la révocation du Responsable de l'Audit Interne..... | 78 |
| 6.1.1.1.3 L'objectivité des auditeurs internes..... | 78 |
| 6.1.1.2 Le professionnalisme des auditeurs internes..... | 78 |
| 6.1.1.2.1 La charte d'audit | 79 |
| 6.1.1.2.2 Le respect des normes | 79 |
| 6.1.1.2.3 Compétence des auditeurs | 79 |
| 6.1.1.3 Les moyens..... | 80 |
| 6.1.2 La participation de l'audit interne au processus de management des risques..... | 81 |
| 6.1.3 La maitrise du contrôle interne par l'audit interne..... | 81 |
| 6.1.3.1 Evaluation du contrôle interne par l'auditeur interne | 81 |
| 6.1.3.2 Exécution des recommandations par l'audit interne..... | 82 |
| 6.1.3.3 Création de valeur par l'audit interne..... | 83 |
| 6.1.4 La réduction de l'asymétrie de l'information par l'audit interne..... | 84 |
| 6.1.5 Relation entre l'Audit Interne et les acteurs de la gouvernance d'entreprise..... | 85 |
| 6.1.5.1 Relation entre l'Audit Interne et le Conseil d'Administration (CA)..... | 85 |
| 6.1.5.2 Relation entre l'Audit Interne et la Direction Générale (DG)..... | 85 |
| 6.1.5.3 Relation entre l'Audit Interne et le Commissaire aux comptes (CAC | 87 |
| 6.1.5.3.1 Audit des Business Centers Siege de Niamey et l'intérieur du Pays..... | 87 |
| 6.1.5.3.2 Mission de conseil sur « Proposition de passage en pertes et profits des Distributeurs agréés pour cause du décès et faillite évidente de plus de deux(2) ans ». 90 | |
| 6.1.6 Participation de l'Audit Interne dans le Management des Risques (MR) | 90 |
| 6.2 Analyse des résultats et recommandations | 90 |
| 6.2.1 Analyse des résultats..... | 91 |
| 6.2.1.1 Qualité de la Cellule d'Audit Interne (efficacité/efficience)..... | 91 |
| 6.2.1.2 Un audit interne de qualité participe au processus de management des risques93 | |
| 6.2.1.3 Un audit interne de qualité contribue à un contrôle interne efficace..... | 94 |
| 6.2.1.4 Une fonction d'audit interne permet de réduire l'asymétrie de l'information entre actionnaire et dirigeant | 96 |

| | | |
|-----------|---|-----|
| 6.2.2 | Recommandations | 98 |
| | Ici les recommandations seront formulées après un état de lieu entre forces et faiblesses. | 98 |
| 6.2.2.1 | Les faiblesses | 98 |
| 6.2.2.2 | Recommandations | 100 |
| 6.2.2.2.1 | A l'endroit du Conseil d'Administration | 100 |
| 6.2.2.2.2 | A l'endroit de la Direction Générale | 102 |
| 6.2.2.2.3 | A l'endroit de la Cellule Audit Interne..... | 103 |
| | CONCLUSION GENERALE | 105 |
| | Annexes | 108 |
| | Bibliographie | 130 |
| | Table des matières | 133 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

