



**CENTRE D'ETUDES SUPERIEURES EN
ADMINISTRATION ET GESTION**

**INSTITUT SUPERIEUR DE
COMPTABILITE**

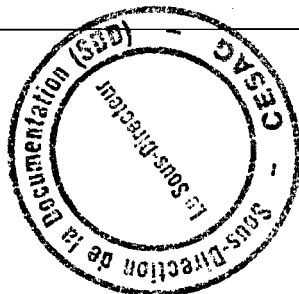
PROGRAMME AUDIT ET CONTROLE DE GESTION

**16^{ème} PROMOTION
2004-2005**

MEMOIRE DE FIN DE FORMATION

En vue de l'obtention du DESS Audit et Contrôle de Gestion

PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA SOCIETE NATIONALE DU PORT AUTONOME DE DAKAR



Présenté par :
ELOMO EVONO épouse MBIDA
Bernadette Ernestine

***Sous l'encadrement de Monsieur Moussa YAZI
Responsable du programme de DESS Audit et
Contrôle de gestion***

Dédicace.....	vii
Remerciements.....	viii
Liste des abréviations et sigles.....	ix
Liste des tableaux et figures.....	x

TABLE DES MATIERES

Introduction Générale.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE.....	6
Introduction.....	7
CHAPITRE I : ELEMENTS FONDAMENTAUX DE L'AUDIT INTERNE.....	8
1.1 : Concept de l'Audit Interne.....	8
1.1.1 : Définition.....	8
1.1.2 : Raisons de création du service.....	9
1.1.3 : Missions et objectifs.....	9
1.1.3.1 : Missions.....	10
1.1.3.2 : Objectifs.....	11
1.1.4 : Normes et champ d'application de l'Audit Interne.....	11
1.1.4.1 : Normes.....	12
1.1.4.1.1 : Objet et utilité pratique.....	12
1.1.4.1.2 : Présentation.....	13
1.1.4.2 : Champ d'application.....	14
1.1.4.2.1 : Définition.....	14
1.1.4.2.2 : Domaines d'intervention.....	14
1.2 : Organisation.....	15
1.2.1 : Rattachement hiérarchique et structure organisationnelle.....	15
1.2.1.1 : Rattachement hiérarchique.....	16
1.2.1.2 : Structure organisationnelle.....	16
1.2.1.2.1 : Structure moyenne organisation.....	17
1.2.1.2.2 : Structure grande organisation centralisée.....	18
1.2.1.2.3 : Structure grande organisation décentralisée.....	19

1.3 : Ressources.....	20
1.3.1 : Humaines.....	20
1.3.2 : Matérielles et Financières.....	20
1.4 : Valeur ajoutée de l'audit interne.....	21

CHAPITRE II : DISPOSITIF FONCTIONNEL DE L'AUDIT INTERNE.....25

2.1 : Supports de communication	25
2.1.1 : Supports, exigence des normes.....	25
2.1.1.1 : Charte.....	25
2.1.1.2 : Plan d'audit.....	26
2.1.1.3 : Manuel d'audit interne.....	28
2.1.2 : Supports, exigence de la pratique.....	29
2.1.2.1 : Dossiers d'audit et outils de formalisation des travaux.....	29
2.1.2.2 : Documentation.....	30
2.2 : Gestion des ressources humaines.....	31
2.3: Types d'audit.....	33
2.3.1 : Audit opérationnel.....	33
2.3.2 : Audit de conformité.....	33
2.3.3 : Audit financier.....	34
2.3.4 : Audit de management.....	35
2.3.5 : Audit stratégique.....	35
2.3.6 : Audit de sécurité.....	36
2.4 : Démarche de conduite des missions.....	37
2.4.1: Préparation.....	37
2.4.1.1 : L'ordre de mission et la prise de connaissance.....	38
2.4.1.2 : Identification et évaluation des risques.....	38
2.4.1.3 : Définition des objectifs.....	39
2.4.2: Réalisation.....	39
2.4.2.1 : Réunion d'ouverture et programme d'audit.....	40
2.4.2.2 : Questionnaire de contrôle interne et travail sur le terrain.....	41
2.4.2.3 : Preuve de l'audit interne, cohérences et validations.....	41
2.4.3 : Conclusion.....	42

2.4.3.1 : Projet de rapport d'audit interne.....	42
2.4.3.2 : Réunion de clôture.....	42
2.4.3.3 : Rapport d'audit.....	43
2.5: Outils et techniques d'audit.....	44
2.5.1: Outils d'audit.....	44
2.5.1.1 : Outils d'interrogation.....	44
2.5.1.2: Outils de description.....	47
2.5.2 : Techniques d'audit.....	50
2.5.2.1 : Etude préliminaire.....	50
2.5.2.2 : Programme d'audit.....	51
2.5.2.3 : Recherches sur le terrain.....	51
2.5.2.4 : Conclusions d'audit.....	52
2.5.2.5: Papiers de travail.....	52
2.6 : Système de planification et gestion des missions.....	53
2.6.1 : Système de planification.....	53
2.6.2 : Gestion des missions.....	54
2.7 : Contrôle et évaluation des activités du service.....	55
2.8 : Relation avec les auditeurs externes.....	56
CHAPITRE III : APPROCHE METHODOLOGIQUE	58
3.1 : Composantes de l'audit interne et échantillonnage.....	58
3.1.1 : Composantes et indicateurs de mesures.....	58
3.1.2 : Modèle d'analyse.....	59
3.1.3 : Echantillonnage.....	60
3.2 : Collecte et analyse des données.....	60
3.2.1 : Outils de collecte des données.....	61
3.2.2 : Analyse des données.....	62
Conclusion.....	64

DEUXIEME PARTIE : PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA SONAPAD.....	66
Introduction.....	67
CHAPITRE IV : PRESENTATION DU PAD.....	68
4.1 : La structure du Port Autonome de Dakar... ..	68
4.1.1 : Missions et objectifs.....	68
4.1.1.1 : Missions dévolues.....	68
4.1.1.2 : Objectifs assignés.....	69
4.1.2 : Organisation.....	70
4.1.2.1 : Statut juridique du PAD.....	70
4.1.2.2 : Organisation des services.....	70
4.1.3 : Activités courantes et ressources disponibles.....	71
4.1.3.1 : Activités courantes.....	71
4.1.3.2 : Ressources disponibles.....	72
4.2 : Organisation particulière du service d'audit interne.....	74
4.2.1 : Structure organisationnelle.....	74
4.2.1.1 : Histoire du service	74
4.2.1.2 : Position hiérarchique.....	74
4.2.2 : Activités et ressources allouées.....	75
4.2.2.1 : Activités.....	75
4.2.2.2 : Ressources allouées.....	76
CHAPITRE V : ETAT DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE	77
5.1 : Raisons de création du service.....	77
5.2 : Missions et objectifs.....	77
5.2.1 : Missions du service d'audit interne.....	77
5.2.2 : Objectifs du service d'audit interne.....	78
5.3 : Organisation du service audit interne.....	80
5.4 : Ressources.....	82
5.5 : Supports de communication.....	82

5.6 : Gestion des ressources humaines.....	83
5.7 : Types d'audit.....	84
5.8 : Démarche de conduite des missions.....	84
5.9 : Outils et techniques.....	85
5.10 : Système de planification et gestion des missions.....	86
5.11: Contrôle et évaluation des activités du service.....	86
5.12 : Relation avec les auditeurs externes.....	87
CHAPITRE VI : ANALYSE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE.....	88
6.1: Diverses forces relevées.....	88
6.1.1: Conscience de la nécessité et de la portée de l'audit interne.....	88
6.1.1.1 Nécessité de l'audit interne.....	88
6.1.1.2 : Reconnaissance de la portée de l'audit interne.....	89
6.1.2 : Motivation du personnel.....	89
6.1.3 : Utilisation de certains moyens de communication.....	90
6.2 : Faiblesses constatées.....	90
6.2.1 : Perception de l'audit interne.....	90
6.2.2 : Position hiérarchique.....	91
6.2.3 : Insuffisances de fonctionnement.....	92
6.2.3.1 : Non évaluation du système de contrôle interne.....	92
6.2.3.2 : Conduite des missions.....	92
6.2.3.3 : Insuffisance de moyens humains.....	93
6.2.3.4 : Moyens techniques.....	93
6.2.3.5 : Moyens matériels.....	94
6.2.3.6 : Evaluation des activités.....	95
CHAPITRE VII : RECOMMANDATIONS RETENUES.....	97
7.1 : Redéfinition des missions et objectifs du service.....	97
7.2.: Réorganisation du service d'audit interne.....	98
7.2.1 : Position hiérarchique.....	98
7.2.2 : Ressources allouées.....	99
7.2.3 : Supports de communication.....	99

7.3 : Nouvelle vision du fonctionnement du service.....	100
7.3.1: Contrôle interne.....	100
7.3.2 : Gestion des ressources humaines.....	101
7.3.3 : Déroulement des missions.....	102
7.3.4 : Outils d'audit.....	102
7.3.5 : Contrôle et évaluation des activités et des agents du service.....	103
Conclusion.....	104
Conclusion générale.....	105
Annexes.....	106
Références bibliographiques.....	125

LISTE DES ABREVIATIONS ET SIGLES

PAD :	Port Autonome de Dakar
SONAPAD :	Société Nationale du Port Autonome de Dakar
IIA:	Institute of Internal Auditors
IFACI :	Institut Français de l'Audit Interne
SCI :	Système de Contrôle Interne
UFAI :	Union Francophone de l'Audit Interne
CA :	Conseil d'Administration
PDG :	Président Directeur Général
AI :	Audit Interne
FRAP :	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes
QCI :	Questionnaire de Contrôle Interne
EPIC :	Etablissement Public Industriel et Commercial
SAI :	Service d'Audit Interne

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Tableaux

1 Exemple de plan d'audit.....	27
2 Modèle de FRAP.....	30
3 Grille d'analyse.....	49
4 Feuille d'évaluation des auditeurs.....	56
5 Echantillonnage.....	61
6 Evolution du chiffre d'affaires du PAD.....	73
7 Objectif stratégique n° 1.....	79
8 Objectif stratégique n° 2.....	81

Figures

1 Structure élémentaire d'une moyenne organisation.....	17
2 Structure simple d'une moyenne organisation.....	18
3 Première formule structure grande organisation.....	18
4 Deuxième formule structure grande organisation.....	19
5 Structure grande organisation décentralisée.....	19
6 Organigramme fonctionnel simple.....	48
7 Modèle d'analyse.....	60
8 Organigramme simplifier du PAD.....	76
9 Rattachement de la cellule audit.....	82
10 Proposition de rattachement hiérarchique de la cellule audit	94

INTRODUCTION GENERALE

L'évolution de l'humanité est caractérisée par un perpétuel mouvement. En fait, c'est à partir des remises en cause perpétuelles ou des ruptures -comme la crise économique des années 30 qui n'a pas favorisé l'émergence de bon nombre d'organisations et qui ont connu ipso facto des difficultés dans le développement de leurs activités- que l'homme évolue pour réaliser le progrès nécessaire.

Aujourd'hui, il n'est plus permis d'en douter, nous sommes à l'heure du village planétaire et de l'économie mondialisée. Le XXI^{ème} siècle est là. Dans les milieux de travail, les exigences changent constamment et chacun doit réagir afin de s'adapter à cette société en évolution où apprentissage et rapidité sont à l'ordre du jour. Les habitudes ancrées et l'autosatisfaction sont à remettre en question. Tous ces développements nous touchent tous et présentent à la fois des occasions inégalées et des incertitudes sans précédent.

A cet effet, il paraît inconcevable de nos jours, qu'une entreprise puisse réaliser ses objectifs, dans un souci de rentabilité et de compétitivité, sans être dotée d'outils modernes de gestion tels que :

- le contrôle de gestion afin d'obtenir des informations crédibles pour une meilleure prise de décision ;
- l'audit interne pour une assistance à la réalisation des objectifs. Ceci, pour aller dans le même sens que MORRIS Joseph J., Président de l'Institut des Auditeurs Internes du Royaume –Uni qui disait : « Il n'est pas douteux pour les professionnels de l'audit interne que celui ci a un rôle vital à jouer en aidant les dirigeants à venir serrer la bride du contrôle interne. » (*Conférence de la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne, 1992 :2*)

Fonction universelle, l'audit interne est défini comme « 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, contribue à créer de la valeur ajoutée, 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 » (IIA, 2000 :6). Encadré par des normes, il est par ailleurs appelé à devenir un acteur majeur dans le gouvernement d'entreprise. Et ce, grâce au renforcement des relations avec le comité d'audit et dans le dispositif global de maîtrise des risques de l'entreprise dont il est la pièce maîtresse.

Cependant, il a été constaté que ces outils ne font pas l'objet d'une bonne maîtrise de la part de certains dirigeants qui aimeraient les adopter. Ce qui ne faciliterait pas leur éclosion.

Ainsi, les organisations confrontées en permanence à l'amélioration de leurs performances dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser, amènent les responsables à s'interroger. Interrogation sur la maîtrise du fonctionnement de leurs structures par eux-mêmes et leurs collaborateurs, et réflexion sur un éventuel recours à un outil de gestion moderne qu'est l'Audit Interne. Lequel donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées et les décisions prises sont sous contrôle et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'organisation. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour atteindre efficacement des résultats escomptés et maîtriser les risques inhérents à l'activité.

Point de passage obligé, le port maritime est une charnière entre les modes de transport maritime et terrestre, aujourd'hui considérés comme deux aspects d'une même activité : le transport en général. A cet effet, le problème d'un port doit être dorénavant envisagé sous l'angle de la chaîne de transport à laquelle il est intégré. Toute réflexion sur les ports maritimes tient compte de cette intégration. Cette dernière, qui, à l'heure où se développe le concept de la ligne autour du monde, fait que pour être compétitif et s'adapter aux diverses mutations en cours, les ports ne doivent plus être considérés comme de simples développements de quais. L'évolution les conduit à être des ports industriels. Manifestation de cette évolution qui prend en compte les intérêts et les échanges tout au long de la chaîne des transports. De ce fait, les plans directeurs définissent les objectifs à long terme devant amener la SONAPAD à s'inscrire au niveau optimal dans l'évolution économique et technique du secteur des transports. Parallèlement à la mise en œuvre des efforts à fournir pour atteindre les objectifs fixés, la direction générale aura besoin d'un outil de gestion performant et complet. Ceci, dans le but de suivre et de contrôler que les résultats des actions menées par ses subordonnés s'inscrivent bien dans la ligne directrice qui aura été définie. Egalement, des

vérifications devront être faites pour s'assurer que ces mêmes résultats concourent à la réalisation de la politique de développement du port. C'est donc dans ce cadre que le Port Autonome de Dakar, soucieux de permettre à ses dirigeants d'assurer une politique de gestion efficace, moderne et dynamique, et une sécurité considérable, s'est doté d'un service d'audit interne. Cette décision fut prise dans une optique de rentabilité et de compétitivité de sa place portuaire dans un environnement maritime en forte mutation et en pleine concurrence exacerbée.

L'audit interne est considéré aujourd'hui comme une fonction éminemment utile pour les dirigeants et essentielle pour les organisations du 3^{ème} millénaire. Malgré cette vision de la situation, nous avons constaté que certaines d'entre elles, et spécifiquement la SONAPAD, éprouvent des difficultés à développer les outils y relatifs en interne, et par conséquent, en accusent un retard considérable quant à son développement.

Les origines de ce retard peuvent être de plusieurs ordres. C'est ainsi que nous pouvons citer :

- La méconnaissance de cet outil de gestion moderne par certains personnels ;
- Son utilité mal appréhendée par ceux-là mêmes qui l'ont adopté ;
- La hiérarchie qui a du mal à se délier de ses pratiques traditionnelles devenues inadaptées ;
- La résistance à la remise en question personnelle et au changement.

Aussi, du fait de l'existence d'un service d'audit interne encore embryonnaire, l'organisation, objet de notre étude, ne dispose pas en son sein d'un système de contrôle interne en bonne et due forme, ce qui ne peut qu'entraîner des conséquences néfastes dont :

- Le non respect de la réglementation en vigueur ;
- Les dysfonctionnements dans les activités même de l'entité ;
- L'absence de fiabilité des informations dans l'ensemble ;
- L'accroissement des problèmes de gestion ;
- Enfin une fragilité de l'organisation.

Malgré l'ampleur de cette situation, des possibilités existent pour faire face à cette préoccupation. Ainsi il peut être envisagé :

- L'amélioration du système de contrôle interne existant ;
- L'appel aux consultants externes pour des audits ponctuels ;

- Le développement du service d'audit interne adapté après avoir fait un état des lieux relatif aux réalités de la pratique qui est celle du PAD.

La solution concrète à retenir serait le développement d'un service d'audit interne (à travers les insuffisances relevées de la pratique), au contenu opérationnel adapté à l'organisation. Ce qui implique par ricochet une amélioration de la pratique du contrôle interne qui concerne toute personne faisant partie de l'entité. Pour y arriver, il importera de comprendre au préalable ce qu'est l'audit interne, de préciser ses différents outils et d'apprécier sa pratique au sein du PAD. Aussi, il est à reconnaître que l'audit interne ne saurait exister et être efficace sans une organisation et une gestion rigoureuse des carrières et des méthodes de travail dans le respect des normes et procédures en vigueur.

Les améliorations recherchées dans le cadre de cette étude nous amènent à nous poser la question fondamentale : comment l'audit interne est-il pratiqué à la SONAPAD ? Plus spécifiquement, l'on est en droit de se demander :

- Existe-t-il au préalable un système de contrôle interne en bonne et due forme ?
- Comment est administré le SAI ?
- Comment sont menées les missions ? Et par qui ?
- Les auditeurs sont-ils compétents pour le faire ?
- Sont-ils évalués ?
- Les recommandations sont-elles suivies ?
- Les audités sont-ils satisfaits ?
- Le personnel connaît-il l'utilité de cet outil de gestion ?

En plus de cela, il faudra bien rechercher les motivations profondes qui poussent à la connaissance de la pratique du service d'audit interne dans ce secteur d'activité et par ricochet à l'entrevue de son développement. Dans cette perspective, il importe de concilier les impératifs d'amélioration du système de contrôle interne, de gestion efficace et de contrôle qualité du service à posteriori sans toutefois perdre de vue que connaître au préalable ce qu'est l'audit interne, ainsi que ses caractéristiques, n'est pas sans objet.

A travers l'étude du thème : pratique de l'audit interne à la SONAPAD, nous pourrions avoir une idée de la manière dont est abordée la donne dans le secteur public et parapublic en général.

Cette étude aidera de ce fait à acquérir une solide méthodologie spécifique aux différents types de missions d'Audit Interne auxquels pourront faire face à l'avenir les auditeurs de cette organisation.

Elle contribuera particulièrement à mieux structurer l'approche d'une mission, et à maîtriser le déroulement des différentes phases d'une mission, avec l'utilisation des différents outils et techniques appropriés. Elle s'assurera également de la capitalisation de l'expérience, du suivi concret d'une mission, de l'identification et de la mise en oeuvre des conditions de réussite d'une mission d'audit.

La réflexion, objet du présent travail se propose tout d'abord de décliner le cadre théorique relatif à la fonction d'audit interne dans la première partie, avant de procéder dans la pratique deuxième, à une analyse- suggestion, en cas de besoin, des particularités liées à l'organisation concernée.

Cette étude permettra à la direction générale et aux cadres dirigeants de disposer des éléments caractérisant la marche de l'entreprise afin de prendre des bonnes décisions au bon moment. Egalement, elle les aidera à percevoir la réalité et à susciter l'action de leur part à partir : de la présentation des outils, des facteurs d'influence, des solutions d'amélioration issues de l'état des lieux effectué, et plus globalement, de toute l'importance revêtue par l'existence effective d'un service d'audit interne dans une structure à la dimension de la SONAPAD.

PREMIERE PARTIE

CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

INTRODUCTION

Depuis une dizaine d'années, la fonction audit interne, relativement récente, ne se cantonne plus dans son rôle de gardien de la bonne application des procédures et de la qualité du contrôle interne. Elle constitue également une aide ainsi qu'une assistance précieuses au management afin d'identifier, évaluer et aider à maîtriser les risques liés aux activités des sociétés. De facto, elle connaît un essor important dans les entreprises et organisations privées et publiques.

Dans ce cadre, le contrôle interne, sujet à l'appréciation de l'AI, et qui contribue à la maîtrise des entreprises, doit se comprendre dans le sens de ses caractéristiques spécifiques. C'est à dire en prenant en compte le caractère social ou politique de certains de leurs objectifs. Sans oublier le fait qu'ils aient recours aux fonds publics, l'incidence du cycle budgétaire, la complexité de l'évaluation de leur performance (qui nécessite un équilibre entre, d'une part, des valeurs traditionnelles, telles que la légalité, l'intégrité et la transparence, et d'autre part, des valeurs plus modernes du management, telles que l'efficience et l'efficacité), et la traduction de l'éventail de ces contraintes en termes de responsabilités publiques ou parapubliques.

Ainsi, l'audit interne, profession qui a su s'adapter progressivement aux besoins des organisations devrait être comprise. Ce qui nous permet de faire état de son approche conceptuelle dans un premier chapitre. Le deuxième chapitre se limitera à exposer son dispositif organisationnel et fonctionnel avant l'approche méthodologique relative au sujet traité qui fera l'objet du troisième chapitre.

Chapitre I : Eléments fondamentaux de l'audit interne

L'audit est un procédé ancien, dont le fondement est simple : dès lors qu'une personne confie des ressources à une autre, celle-ci se voit dans l'obligation, juridique ou morale, de justifier ses actions, de rendre des comptes. Au cours des trente dernières années, l'audit a connu un essor considérable, donnant naissance à un secteur économique important qui, après avoir colonisé le secteur privé, s'est étendu au public. Afin de découvrir ses fondamentaux, il apparaît inéluctable de présenter le concept même d'audit interne avant d'analyser ses différences sur le point de vue organisation et de déterminer sa valeur ajoutée.

1.1 : Concept de l'Audit Interne

L'audit interne mérite qu'un éclaircissement soit fait sur les, définition, raisons de création du service, missions et objectifs, normes et champ d'application auxquels il est sujet. Et ceci, compte tenu de la confiance qui a été placée en lui et de sa promotion de plus d'efficacité tout en préservant les sécurités au sein d'une organisation.

1.1.1 : Définition

« L'Audit Interne est à l'intérieur d'une organisation, une fonction indépendante d'appréciation du contrôle des opérations, il est au service de l'organisation. C'est dans ce domaine, un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles. Son objectif est d'assister les membres de l'organisation dans l'exercice de leurs responsabilités. A cette fin, l'audit interne fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées » (Déclaration des responsabilités de l'audit interne de l'IIA).

Toutefois, la définition officielle reste celle citée à l'introduction. A cet effet, nous pouvons retenir tout simplement que c'est une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. Ce qui pourra permettre par la suite de faire toute

recommandation possible pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité indépendamment des raisons de création du service concerné qui peuvent varier d'une structure à une autre.

1.1.2: Raisons de création du service

L'audit interne est développé pour satisfaire les besoins de la gestion. Les affaires et leur administration sont devenues si énormes et complexes qu'il devient impossible pour l'exécutif de suivre de près toutes les activités dont il est responsable. Tout comme les activités non contrôlées perdent avec certitude leur efficacité, aussi, le meilleur engrais pour le sol reste l'ombre du propriétaire. Mais pour plusieurs activités, cette ombre apparaît malheureusement insuffisante de telle sorte que les propriétaires désirent des substituts qui pensent comme eux et sur qui ils peuvent compter de manière totale. Ces substituts s'avèrent être des auditeurs internes dont les organisations sont parfois équipées pour exécuter des vérifications allant au delà de celles à caractère financier. Par conséquent, ils peuvent assister la direction à contrôler les activités qu'elle ne peut elle même suivre de près, identifier et minimiser les risques. Aussi, ils peuvent être chargés de valider les rapports pour la hiérarchie, protéger la direction dans les domaines techniques, fournir des informations pour le processus de décision, examiner le présent aussi bien que le passé, aider les dirigeants à gérer en pointant sur les violations de procédures et des principes de management (SAWYER, 1996 : 13-14).

Cependant, tout travail exécuté à cet effet devrait l'être dans le sens des missions et objectifs préalablement fixés par la direction générale.

1.1.3 : Missions et objectifs

Il s'agit ici de fournir aux responsables de mission d'audit et aux auditeurs les méthodes nécessaires pour conduire, une démarche d'évaluation dans différents domaines. Ainsi, nous pouvons distinguer les domaines : financier, organisation, technique, sécurité, juridique, social, informatique, commercial par rapport à la politique de l'entreprise, à ses objectifs, et comme outil de management. Quel que soit les missions assignées et les objectifs fixés, l'audit interne est une profession qui a su

s'adapter progressivement aux besoins changeants des organisations (JANICHON, 2003 :7).

1.1.3.1 : Missions

L'audit interne, issu du contrôle comptable et financier, a évolué vers l'assurance (qui permet à l'auditeur interne de faire des évaluations et de donner, de manière indépendante, son opinion ou sa conclusion sur des processus et systèmes) et le conseil au management à la demande du client. Exposées par les normes de qualification, ces missions se retrouvent respectivement dans les normes 1000.A1 pour ce qui est de l'assurance, et 1000.C1 en ce qui concerne le conseil. Il recouvre désormais une conception plus large et plus riche, répondant aux exigences croissantes de la gestion de plus en plus complexe des organisations (nouvelles méthodes de direction : délégation, décentralisation, motivation, relations client/fournisseur au sein de l'entreprise, informatisation, qualité totale). Ces missions consistent en l'évaluation et l'examen permanent du bon fonctionnement et de la qualité du système de contrôle interne de l'organisation. Il est en fait le promoteur de ce système et de son efficacité au meilleur coût.

Un certain nombre de points de détails viennent préciser cette définition. En effet, l'audit interne doit s'assurer de:

- La qualité et l'intégrité (parfois la rapidité) des informations opérationnelles et financières ;
- La protection ou la sauvegarde du patrimoine de l'organisation (y compris les biens et les personnes) ;
- L'application correcte des procédures, instructions, règlements et lois ;
- L'efficacité et la bonne utilisation des ressources ;
- Le respect des objectifs assignés par les instances dirigeantes de l'organisation (IFACI et Ernst & Young, 2003 :18-21).

En fait, les missions réalisées constituent la prépondérance de l'audit des unités opérationnelles ou fonctionnelles, à côté des missions spécifiques comme l'investigation des fraudes.

1.1.3.2 : Objectifs

L'audit interne a pour objectif d'assister les dirigeants de l'entreprise dans l'exercice de leurs responsabilités. Il les aide à préparer, mener et suivre les différentes missions, par exemple dans :

- ? La sélection des missions d'audit significatives par rapport aux risques ;
- ? La présentation des objectifs de l'audit aux auditeurs ;
- ? La coordination du travail d'équipe sur les divers sites de l'organisation ;
- ? L'enregistrement de tous les éléments de chaque mission d'audit ;
- ? La présentation des résultats de l'audit aux audités ;
- ? Le traçage de la mise en œuvre des recommandations (*ISIMAN, 2004 : 1-3*).

Dans ce but, il leur fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées. Ceci inclut la promotion du contrôle efficace à un coût raisonnable.

L'audit interne apparaît à cet effet comme un outil efficace et fiable sur lequel l'entreprise peut s'appuyer pour définir ses politiques et les mettre en œuvre. Il fournit aussi des informations à partir desquelles l'entreprise auditée peut agir pour améliorer ses performances.

Il apporte une aide aux responsables des services d'une entité afin de déterminer les risques liés aux missions et activités des services, d'analyser les systèmes de contrôle interne mis en place et d'émettre des recommandations pour atteindre une gestion plus efficace et efficiente de ces services.

Pour mener à bien ses activités et assumer ses responsabilités, l'auditeur interne se doit de respecter un certain nombre de normes liées à sa profession, et bien entendu, le champ d'application défini de commun accord ou uniquement par le commanditaire.

1.1.4 : Normes et champ d'application de l'Audit Interne

Le cadre de référence des pratiques professionnelles comprend les normes auxquelles on peut adjoindre le champ même de l'audit.

1.1.4.1 : Normes

Les activités d'audit interne sont conduites dans différents environnements juridiques et culturels, dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers, ainsi que par des professionnels de l'audit, internes ou externes à l'organisation. Bien que ces différences puissent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, le respect des Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne est essentiel pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités. Responsabilités qui s'ajoutent au respect de certains principes dont :

- la simplicité (pour une compréhension facile et applicable) ;
- la rigueur (dans l'obéissance aux normes et règles) ;
- l'intégrité (qui est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement) ;
- la confidentialité (respect de la valeur et de la propriété des informations qu'ils reçoivent) ;
- l'adaptabilité au milieu indiqué (IFACI, 2002:1-3).

Lorsque certaines dispositions des Normes sont contraires à la législation ou à la réglementation en vigueur, les auditeurs internes doivent respecter les autres dispositions et communiquer les informations appropriées. A cet effet pour mieux les appréhender, il convient de faire état de leurs objet et utilité pratique avant de les présenter.

1.1.4.1.1 : Objet et utilité pratique

Les normes ont pour objet de:

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

Leur existence a non seulement contribué à la création de la fonction et permis son développement constant et son amélioration à partir des interrogations qu'elle suscite, mais aussi hissé l'audit interne au rang des activités organisées et certifiées. Elles attribuent, par ce fait même, de l'autorité aux différents acteurs bien que différentes dans leurs natures respectives (IFACI, 2004 :2).

1.1.4.1.2 : Présentation

Les Normes se composent des Normes de Qualification, des Normes de Fonctionnement et des Normes de Mise en Oeuvre.

Les Normes de Qualification, constituant la série 1000, énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne. Elles se répartissent en quatre catégories : La définition claire et formelle de la mission quelque soit leur nature, des pouvoirs et des responsabilités, l'indépendance et l'objectivité, la compétence et la conscience professionnelle, ainsi que le programme d'amélioration et d'assurance qualité.

Les Normes de Fonctionnement, dont la série est 2000, décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis. Elles comprennent sept catégories : la gestion de l'activité d'audit interne, la nature du travail, la planification de la mission, l'accomplissement de la mission, la communication des résultats, la surveillance des actions de progrès et l'acceptation des risques par la Direction Générale.

Tandis que les Normes de Qualification et les Normes de Fonctionnement s'appliquent aux travaux d'audit interne en général, les Normes de Mise en Œuvre, qui appartiennent soit à la série 1000 soit à la série 2000, fournissent des lignes directrices pour des types de missions spécifiques dont le champ d'application doit être déterminé (Secrétariat du PEFA, 2003 :9).

1.1.4.2 : Champ d'application

Déterminé par les missions d'assurance et de conseil, il est nécessaire de définir au préalable ce qu'on entend par champ d'application avant de donner des précisions sur ses différents domaines.

1.1.4.2.1 : Définition

Le champ d'application de l'audit interne peut être défini comme l'ensemble des domaines d'intervention déterminé et prévu le plus souvent dans la charte. Mais pour des entreprises qui n'en disposent pas d'une, et dont l'exercice des activités d'audit dépend uniquement de l'orientation donnée par la hiérarchie, il s'agit des domaines imposés aux auditeurs compte tenu des objectifs du commanditaire. Dans ce cas, l'auditeur devrait tout de même vérifier que cette demande est réalisable et pertinente. Lorsque la demande du commanditaire est moins précise, l'auditeur a intérêt à mieux définir le champ, très souvent pluridimensionnel, et à tenir informer la hiérarchie (*MADOZ, 2003 :61*).

Il comprend généralement l'examen et l'évaluation de la suffisance et de la réalité du système de contrôle interne de l'entreprise ainsi que la qualité de l'action dans la mise à exécution des responsabilités assignées.

Le champ décrit d'une part, le thème (entité ou activité) et la période à auditer et, d'autre part, la nature de l'audit à effectuer. Cependant, il varie de façon significative en fonction :

- Soit de l'objet qui peut être spécifique ou général ;
- Soit d'une fonction ou de plusieurs à la fois. D'où la nécessité de le spécifier avant tout début de mission, de sorte qu'il puisse être rappelé tout au long de l'audit et que tout nouveau participant arrive à prendre naturellement connaissance au cas où il n'aurait pas été précédemment au courant.

1.1.4.2.2 : Domaines d'intervention

Il est en fait possible d'auditer tous les processus ou toutes les fonctions d'une organisation, le système de management dans l'absolu, ou une application particulière.

L'intitulé des audits doit être clair, car, très utile pour la poursuite du déroulement de l'audit. C'est ainsi que nous pouvons distinguer quatre grandes catégories de champ dont :

- La régularité et la conformité pour s'assurer que les dispositions réglementaires et procédurales définies sont respectées ;
- L'efficacité en vue de s'assurer que les objectifs escomptés peuvent être atteints et améliorés ;
- Le management dans le but de vérifier que les différentes responsabilités sont définies et en ligne avec les objectifs et la stratégie de l'entreprise ;
- La stratégie pour s'assurer que la politique d'une fonction est en cohérence avec les autres de l'organisation (RENARD, 2004 : 39-47).

Les champs d'action prioritaires étant l'identification des risques et des inefficacités, et la recommandation de solutions, deux évolutions fortes sont annoncées à ce niveau. Il s'agit de la participation accrue à la conduite du changement, et un rôle renforcé en matière de gestion des risques (Bressac et Bapst, 1999 : 28). Il reste donc à se demander, par rapport à la valeur ajoutée, si les clients de l'audit interne sont satisfaits des produits et prestations qui leur sont livrés.

1.2 : Organisation

L'audit interne étant devenu un facteur de cohérence, d'efficacité et de changement, sa quête d'excellence repose sur sa position hiérarchique dans la structure et sur les différentes ressources mises à sa disposition pour améliorer ses conditions d'exercice.

1.2.1 : Rattachement hiérarchique et structure organisationnelle

Le problème du rattachement et par ricochet celui de la structure organisationnelle appelle toujours un même type de réponses dont : constats ou souhaits au plus haut niveau de la hiérarchie. Ce qui donnerait la possibilité aux auditeurs internes d'être, non seulement au cœur de la stratégie et des objectifs de la plus haute instance de la

structure, mais aussi considérés davantage comme des experts, des consultants ou conseillers que comme des trouble-fête par leurs partenaires dans l'entreprise.

1.2.1.1 : Rattachement hiérarchique

Le service de l'audit interne a parfois été rattaché au chef comptable, souvent aussi à la direction financière, à la direction générale, au comité d'audit, ou comme dans la pratique en cours dans des structures d'une certaine importance, au conseil d'administration¹ (IFACI, 2003 :14).

Parce qu'il s'agit d'une fonction ou d'une activité, d'une nature très particulière au sein d'une organisation, *le regard sur l'autre pour le compte de la direction commanditaire et par un service*, son rattachement au plus haut niveau hiérarchique est la règle générale. Le service doit être autonome et indépendant afin de restituer une vue des événements qui soit impartiale et non biaisée. Ainsi sa subordination directe au Conseil d'Administration plutôt qu'à la direction générale assurerait mieux cette indépendance. L'accès sans limite à tous les documents et toutes les informations est également un pré requis, tempéré tout de même par un devoir de réserve à l'égard des informations ainsi acquises.

Toutefois, même placé au plus haut niveau dans l'entité, sa structure organisationnelle dépend de la taille de l'entreprise.

1.2.1.2 : Structure organisationnelle

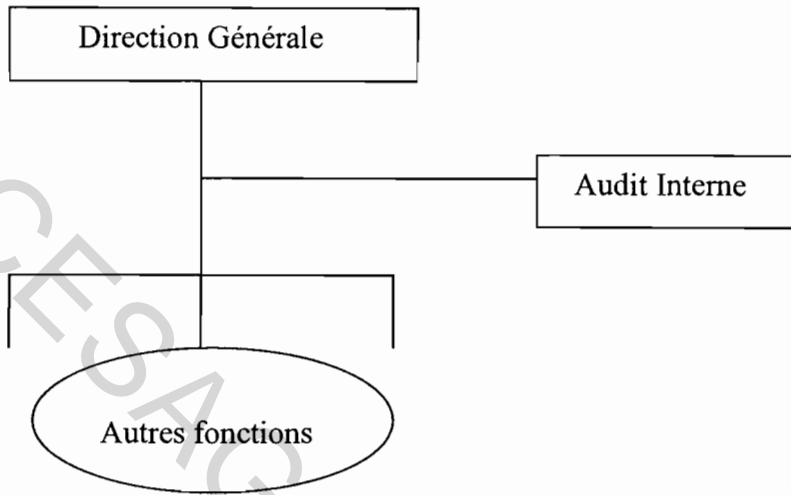
La structure organisationnelle dépend de la dimension de l'entité concernée, étant entendu que l'organisation d'une petite est différente d'une grande. Aussi, dans des grands groupes, soit les auditeurs internes constitueront une seule équipe au siège social, et dans ce cas, on parlera d'audit centralisé, soit les équipes seront constituées en autant de filiales ou d'unités autonomes et dont les organigrammes dépendront. Ainsi :

¹ : cf. Exemple de rattachement représenté en annexe 1, p : 101.

1.2.1.2.1 : Structure moyenne organisation

- Structure élémentaire

(figure n° 1)

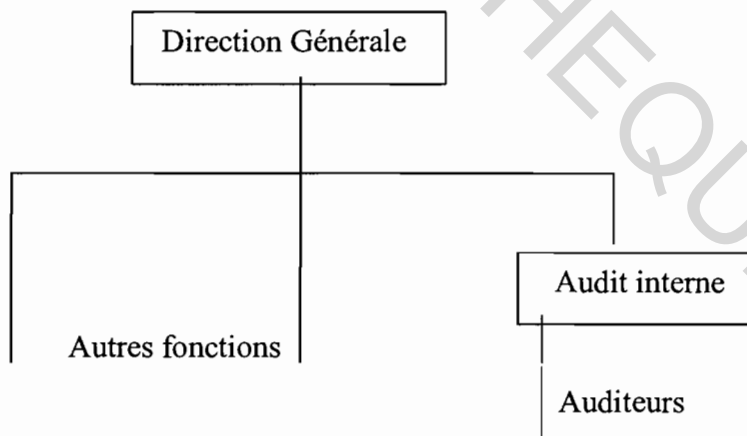


(RENARD, 2004 :382)

Le rattachement direct de l'audit interne à la hiérarchie ici lui attribue une certaine indépendance à priori et suscite du respect de la part des autres fonctions.

- Structure simple

(figure n° 2)



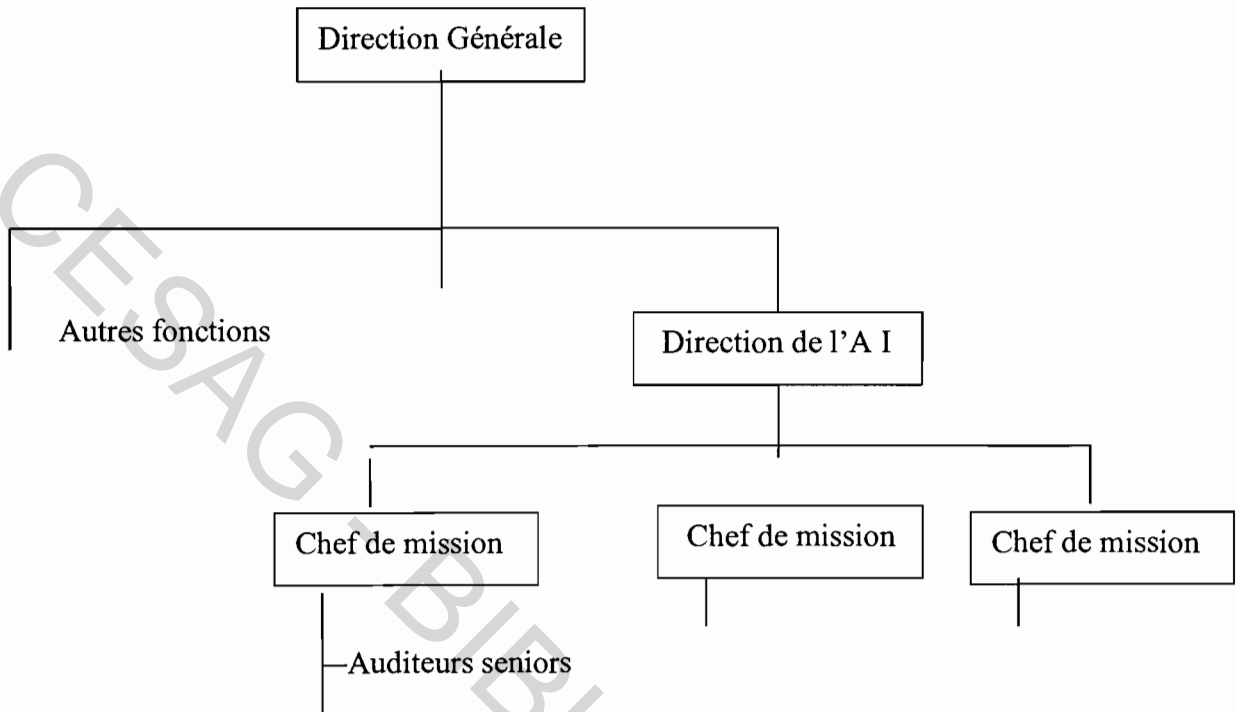
(RENARD, 2004 : 382)

L'auditeur interne peut se trouver isolé ici, et être par conséquent dans l'impossibilité d'approfondir certains domaines spécialisés, voire même de les aborder.

1.2.1.2.2 : Structure grande organisation centralisée

- Première formule

(figure n°3)

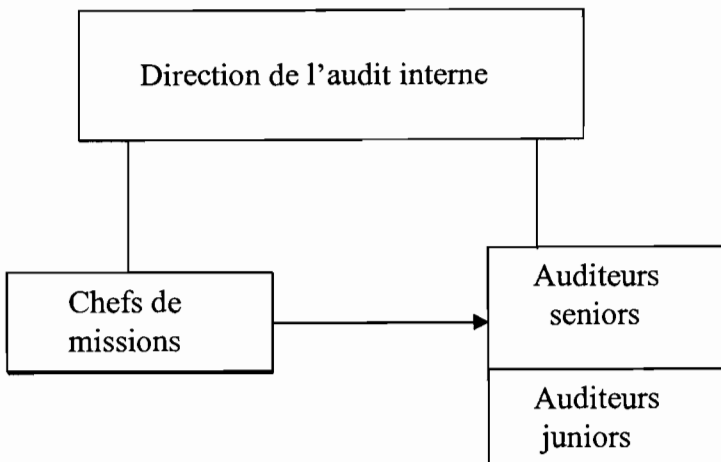


(RENARD, 2004 :377)

Cette formule a comme avantage que les différentes équipes sont spécialisées dans des domaines spécifiques.

- Deuxième formule

(figure n° 4)



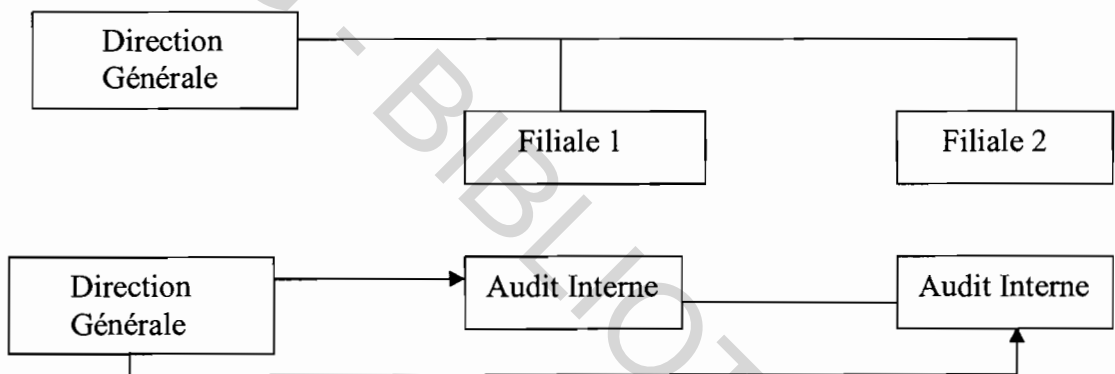
(RENARD, 2004 :378)

Il est possible de rencontrer plus d'auditeurs généralistes ici. Ce qui amène l'audit interne à faire le plus appel aux spécialistes extérieurs pour des missions qui exigent des connaissances spécifiques.

Il existe également des structures disposant d'une direction d'audit interne partagée en missions avec un responsable à la tête de chacune d'elles, et dont les auditeurs ont forcément la même formation. Par conséquent, ces derniers exerceront des activités dans le même secteur spécifique comme l'industriel, le commercial, l'informatique ou la finance.

1.2.1.2.3 : Structure grande organisation décentralisée

(figure n°5)



(RENARD, 2004 : 379)

Cette forme exige l'existence d'un service central d'audit interne chargé de définir des normes, la politique et les moyens de formation professionnelle. Cet organe devra également réaliser des missions spécifiques et auditer les services d'audit décentralisés pour s'assurer :

- Que les normes prescrites sont bien respectées ;
- Que la formation et le niveau professionnel des auditeurs sont adéquats ;
- Que la fonction d'audit est bien acceptée par l'unité décentralisée et qu'elle y travaille avec efficacité.

Lorsque les préalables ont été fixés, il est nécessaire de recenser les ressources indispensables au bon fonctionnement du service d'audit.

1.3 : Ressources

Pour atteindre les objectifs à lui assignés par la hiérarchie et en conformité avec la politique de l'organisation, le service d'audit interne doit disposer des moyens humains, matériels et financiers adéquats fournis à cet effet par la tutelle.

1.3.1 : Humaines

Pour ce qui est des ressources humaines qui restent l'un des enjeux majeurs des structures d'audit interne, le service devrait pouvoir compter sur un personnel qualifié, régulier et respectueux de l'éthique et du code de déontologie qui est celui de sa profession. En fait, le rôle de l'auditeur interne n'est plus seulement tourné vers le contrôle des aspects comptables et financiers, même si cela demeure encore une activité privilégiée de certains services. Il est désormais chargé de contrôler et de vérifier toutes les opérations et fonctions, ainsi que tous les rouages et systèmes de l'entreprise. Ce qui traduit son devoir de refléter la compétence et l'indépendance. Aussi, les dirigeants, qui mettent déjà en oeuvre les différentes méthodes de recrutement en interne comme en externe, devront préciser les programmes de formation et les adapter aux évolutions en cours et aux exigences de l'activité de l'organisation (*PICKETT, 2000 :192*). Ils devront également mettre en oeuvre des systèmes d'évaluation dans le but de s'assurer que les différents audits sont effectués dans le respect de la politique en vigueur au sein de l'entité, et des lois et réglementations érigées en la matière. A cet effet, la mise en place d'un service d'audit interne nécessite une attention particulière. Bien évidemment, tous ces efforts seraient rendus vains si des moyens matériels et financiers ne sont prévus et disponibles à cet effet (*IFACI, 2004 : 5*).

1.3.2 : Matérielles et Financières

En ce qui concerne les ressources matérielles et logistiques, le service doit jouir d'un cadre de travail confortable et suffisant pour le déroulement des tâches à effectuer au quotidien. Il devra disposer dans le même ordre, des ressources documentaires

disponibles mises à jour, du matériel informatique et de reprographie approprié, des logiciels adéquats, le tout couronné par la disposition de micro ordinateur. Cela constituerait une assistance à la méthodologie, à la gestion du service et à l'utilisation des progiciels d'audit (LEMANT, 1995:161-164). Ceci a pour avantage aussi l'accès aux nouvelles technologies de l'information et de la communication, permettant aux auditeurs de pouvoir effectuer des recherches allant dans le sens des différentes missions auxquelles ils seront confrontés. Par ricochet, ils amélioreraient aussi leurs connaissances dans le domaine, bien que ces dernières devraient être complétées par des formations continues.

Comme tout service, celui d'audit interne ne saurait fonctionner sans budget annuellement défini et en fonction du plan élaboré et agréé par la Direction Générale. Un projet de budget est réalisé avant le début de chaque exercice, pour permettre la vie logistique du service et surtout prévoir la possibilité de mise en place d'éléments de correction, si des écarts sont quantifiés. Ce document est présenté par la suite au service économique pour accord. Ce budget, qui doit, non seulement être jugé suffisant pour mener à bien les missions inscrites au plan d'audit, mais aussi, faire l'objet d'ajustements au fur et à mesure des changements intervenus, est établi avec prise en compte des effectifs et de leurs variations (DUPANLOUP, 2003 :16-18). Sont aussi considérés les aspects liés : à la formation professionnelle prévue pour mettre à jour les connaissances des auditeurs, aux divers frais de déplacements, aux dépenses d'investissement, aux frais d'acquisition de documents, aux fournitures et aux imprimés susceptibles de servir de supports de communication.

1.4 : Valeur ajoutée de l'audit interne

Parler de valeur ajoutée ici revient à savoir si les clients peuvent affirmer sans hésitation que le niveau de performance de l'audit est à la hauteur de leurs attentes. Pour cela, l'audit doit intégrer à son processus les exigences spécifiées de ses commanditaires. Ces dernières impactent directement la programmation, la conception et le déroulement des missions et des actions de suivi classique, dont les résultats sont exprimés dans les rapports et synthèses. Aussi, le champ des auditeurs est susceptible de s'élargir à la demande des commanditaires, à l'instar de :

– leur participation croissante à des étapes situées en amont (identification et analyse des risques encourus par l'organisation) et en aval du processus d'audit (l'extension du bénéfice de l'audit aux entités du groupe n'appartenant pas à l'échantillon visité au cours des missions), compris dans son acception traditionnelle ;

– l'exploration de domaines connexes que sont l'audit qualité et le conseil (*Direction nationale du groupe la Poste, 2000 : 34*).

Comme l'a donc si bien déclaré VAURS Louis, fondateur de l'UFAI : « *l'audit interne est une fonction normée et à forte valeur ajoutée* », par conséquent, cette dernière :

? Crée de la valeur pour les organisations. Brièvement, l'audit interne permet d'évaluer tous les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise. Et notamment dans ses aspects éthiques et déontologiques, y compris le management de la qualité, il permet de faire des propositions pour renforcer leur efficacité ;

? Reste active dans le pilotage des risques et la conduite du changement. La fonction Audit Interne dépasse aujourd'hui largement ses attributions traditionnelles de revue de la conformité et de prévention de la fraude : l'Audit Interne est désormais centré sur la veille des risques au sens large (risques transversaux, risques liés à des processus ou des projets, risques associés aux technologies de l'information, risque environnemental, etc.). Elle offre une assistance aux équipes opérationnelles, dans le cadre d'un véritable partenariat, pour les aider à piloter leur propre contrôle interne. Ainsi, les recommandations d'audit interne font l'objet de plans d'actions validés et déclinés par les opérationnels.

? Constitue un acteur privilégié de la bonne gouvernance. Le concept de Gouvernance propose plus qu'un ensemble d'outils et de compétences dont le seul but serait d'aider un manager ou une organisation à produire plus de résultats (*BASLE, 2000 : 18-22*). A cet effet, l'audit interne permet à une organisation :

? *De pouvoir mettre en oeuvre les différents aspects de la bonne gouvernance, grâce à la conjonction de certaines conditions dont :*

? Le professionnalisme, clef d'une démarche d'audit incontestable et constructive, qui doit s'appuyer sur un code de déontologie et sur l'application des normes professionnelles rigoureuses ;

? L'indépendance, notamment pour l'élaboration d'un plan d'audit qui couvre effectivement les principales zones de risques, et l'exercice même des différentes missions. Ce à quoi l'on pourrait adjoindre l'obligation : de rendre compte, de transparence, d'efficience et d'efficacité, de réceptivité, de prospective et de primauté du droit (IFACI, 2002 : 2).

? *Et de détecter et maîtriser les principaux risques.* Il est généralement admis que la responsabilité d'émettre une opinion indépendante sur les états financiers de la structure et par ricochet de garantir à l'ensemble des parties prenantes (actionnaires, collaborateurs, banques, clients, fournisseurs) leur sincérité et leur fidélité, incombe le plus souvent à l'audit externe. Cette démarche représente, dans le contexte actuel, une précaution nécessaire mais non suffisante. Engagées intensément dans le processus de création de valeur, les organisations veillent avec le même soin à ce que ne se développent pas en leur sein des foyers de destruction de valeur, que les comptes, nécessairement rétrospectifs, ne sauraient décrire. Avec sa démarche centrée sur l'évaluation des risques, l'analyse de leur maîtrise, et sur la recherche constructive de solutions correctrices, l'audit interne joue un rôle décisif et très en amont dans la prévention de la destruction de valeur. En apportant à la direction générale et aux administrateurs un regard impartial sur les risques de l'organisation et son contrôle interne, il participe grandement à l'amélioration du gouvernement d'entreprise.

L'approche du concept de l'audit interne telle que présentée supra, nous a permis de passer en revue les généralités même de cette activité. Ainsi, de la définition du concept, à sa valeur ajoutée, nous retenons qu'il s'agit là d'une fonction qui a pour objet d'examiner et d'évaluer le bon fonctionnement, l'efficacité et l'efficience du contrôle interne. Il assiste par ailleurs les personnes chargées de l'organisation dans l'exercice effectif de leurs responsabilités et peut s'exercer dans tous services, implantations et fonctions de l'entreprise. Et pour ne pas compromettre son efficacité, certaines règles relatives à la profession doivent être respectées par des personnes chargées de son exercice.

Les éléments étudiés ci-dessus auront permis d'avoir une idée sur ce qui peut être considéré comme fondamentaux de l'audit interne, avant d'aborder la question de son fonctionnement. L'audit interne, qui, peut-on dire, tire son origine du contrôle

comptable et financier, est également tourné vers les missions d'assurance (consistant en la revue du contrôle interne sur les processus opérationnels), et de conseil, d'après l'enquête sur la pratique de l'audit interne en France parue en 2003 :10 . Même s'il apparaît comme une fonction plutôt attractive, certains responsables rencontrent des difficultés à recruter, pour des raisons de compétence principalement. L'une des conséquences probables de ces difficultés est le recours à des ressources extérieures au service.

Cependant, pour relever le défi que représente la nécessaire mutation de leur fonction, les responsables d'Audit Interne sont amenés à repenser complètement leur approche et leur mode de fonctionnement.

Chapitre II : Dispositif fonctionnel de l'audit interne

L'activité de l'audit interne est désormais centrée sur la veille des risques. Outre ses responsabilités traditionnelles de qualité de l'information et de prévention de la fraude, cette activité assure une fonction essentielle d'assistance aux équipes opérationnelles. A l'heure où de plus en plus d'entreprises sont convaincues de l'importance de l'audit interne, cette fonction ne cesse de croître et de prospérer. Elle s'exerce dans des secteurs d'activité de plus en plus nombreux; elle affine et développe ses techniques et ses méthodes. Cette nouvelle réalité de l'audit s'appuie sur les supports de communication, la gestion des ressources humaines et la méthodologie de conduite des missions. Des outils appropriés, ainsi que les méthodes d'information des résultats des différentes missions fixent par ailleurs le cadre et les moyens de travail.

2.1 : Supports de communication

Pour une meilleure organisation du travail, il apparaît primordial de fournir aux auditeurs internes un accompagnement nécessaire et permanent tout au long de l'exécution des tâches qui leurs seront confiées. Ce qui permettra une bonne mobilisation des acteurs et des futurs destinataires des résultats des différentes missions. Dans ces supports, nous pouvons distinguer ceux qui sont prévus par les normes de ceux exigés par la pratique.

2.1.1 : Supports, exigence des normes

L'accomplissement des missions des praticants de l'audit interne est fondé sur une organisation stricte dont la description est faite par les normes professionnelles avec la recommandation essentielle d'une charte, d'un plan d'audit et d'un manuel d'audit.

2.1.1.1 : Charte

Exigée par la norme 1000 qui stipule : « La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte... »

(IFACI, 2004 :4), la charte est l'acte constitutif de l'audit interne dans une organisation. Sa rédaction incombe au responsable du département audit interne. De ce fait, elle doit préciser son contenu nécessairement axé sur :

- la politique en vigueur dans la structure ;
- la position du service au sein de l'entité ;
- l'accès aux documents, aux personnes et aux biens pour une meilleure exécution des missions confiées ;
- l'étendue des missions et le champ d'application ;
- les procédures ;
- les relations avec les organes externes de vérification, à l'exemple des commissaires aux comptes ;
- les pouvoirs et les normes professionnelles (*Banque européenne d'investissement, 2001 :2-4*).

L'élaboration et la diffusion de ce document essentiel conduit inéluctablement, à la détermination de la nature et de l'importance du travail à réaliser souvent définie dans le plan d'audit.

2.1.1.2 : Plan d'audit

Objet de la norme 2010, il est du ressort du responsable de l'audit interne qui doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation (*IFACI, 2004 : 8*).

A cet effet, le plan d'audit élaboré doit disposer :

? D'un contenu exhaustif qui exige qu'il comporte tous les sujets susceptibles d'être audités, avec une approche multiforme des thèmes afin de couvrir l'ensemble des activités de l'entreprise. Ce qui peut être fait suivant : soit l'approche par les métiers (vendre, embaucher, gérer, décider, investir), soit par les fonctions (trésorerie, investissements, achats/ventes, production), soit par les thèmes (audit de la micro-informatique, audit des contrats, audit de la sécurité, audit de l'archivage), soit même par des processus tels que les commandes, la livraison ou la facturation (*Renard précité, 2004 :398-412*).

? D'un étalement sur plusieurs exercices avec analyse des risques, ce qui justifie le fait que les fonctions, thèmes ou processus ne soient pas audités avec la même fréquence. Car, c'est l'importance du risque relevé (élevé ou faible) qui détermine la périodicité d'intervention.

? D'une structure qui se présente généralement sous la forme d'un tableau à sept colonnes pour les plans sur trois ans, et à neuf colonnes pour ceux sur cinq ans et dont le modèle suit :

PLAN D'AUDIT (N-N+4)

Etabli le :

(tableau n°1)

Audits antérieurs		C.R	Missions d'audit	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Année	Temps passé							
N-2	6	5	•Structure -service recrutement	2		1		1
N-2	15	25	•Fonction-Processus -trésorerie	5	4		5	3
N-1	9	10	•Thème -archivage	3		2		1
Budget temps...				10	04	03	05	05

(RENARD, 2004 : 410)

- › C.R : coefficient de risque ;
- › Les cinq dernières colonnes correspondent à la répartition à venir des audits en question ;
- › Le temps passé est exprimé en semaines.

Le plan conçu avec toute l'équipe d'audit doit être ajusté pour qu'il y ait adéquation entre les ressources de l'audit interne et les besoins exprimés sur le plan.

Le planning établi à partir de la première année du plan, traduit ce dernier en emploi du temps pour chaque auditeur. Ce qui implique la connaissance des périodes d'indisponibilité de chacun, la construction des équipes d'audit avec affectation des auditeurs aux missions retenues pour eux, l'obtention de l'accord des audités sur les périodes retenues et l'élaboration de l'emploi du temps de chacun . Ce qui permettra :

- à chaque auditeur de prévoir et d'organiser son travail et ses déplacements ;
- aux responsables d'audit interne d'insérer dans leur activité dans ce planning et de suivre l'avancement des travaux (*Secrétariat du PEFA précité, 2003 :9*).

Il n'est plus à préciser que le planning élaboré² doit être suivi, et surtout mis à jour pour plusieurs raisons dont : mutations des auditeurs en dehors des dates prévues, formations avancées ou décalées, maladies ou absences imprévues, audits urgents et non planifiés, indisponibilité des audités, ou même tout simplement, mauvaise estimation du temps de travail.

Aussi, le manuel, de même que les deux premiers documents sus évoqués, mérite une attention singulière vu son importance sur le plan purement interne.

2.1.1.3 : Manuel d'audit interne

Pour effectuer leurs audits, les auditeurs internes des structures se réfèrent à un manuel. L'entité s'assure que ses politiques et normes d'audit, ainsi que le manuel d'audit, reflètent les meilleures pratiques professionnelles. Le manuel d'audit, prévu par la norme 2040, est un document qui décrit les procédures à suivre durant la planification, l'exécution des audits et l'établissement de rapports, afin que ces différentes phases des travaux soient effectuées conformément aux politiques et normes d'audit en vigueur (*IFACI, 2004 :8*).

Il définit le cadre de travail, aide à la formation de l'auditeur débutant grâce aux procédures de travail qu'il contient. Il sert de référentiel avec son rappel des normes exigées, ou le renvoi aux documents qui peuvent être consultés à cet effet. Nécessaire pour aider les auditeurs internes dans leur travail et les amener à opérer de manière

² : cf. exemple donné en annexe 2, p : 102.

unique, le manuel doit être rédigé et présenté de façon pédagogique, règle à laquelle n'échappent surtout pas les supports exigés par la pratique.

2.1.2 : Supports, exigence de la pratique

A la différence des supports exigés par les normes professionnelles, consultés permanemment, les dossiers d'audit, les outils de formalisation des travaux et la documentation le sont souvent d'une manière exceptionnelle.

2.1.2.1 : Dossiers d'audit et outils de formalisation des travaux

Mémoire écrite des différentes étapes de la mission d'audit et dont le modèle dépend de chaque structure (exemple ci-dessous), le dossier d'audit a pour but de recenser, de rassembler et de retrouver les informations produites au cours de la mission. Contenant des documents descriptifs (analyses de postes, organigrammes, tableau de risques, diagramme de circulation) et des documents explicatifs (feuilles d'interviews, questionnaires, FRAP, tableaux de rapprochement significatifs, résultat des tests), il permet à l'auditeur de:

- ? Justifier les affirmations qui sont portées dans le rapport d'audit ;
- ? Se référer à l'audit antérieur avec efficacité en cas d'audits récurrents ;
- ? Servir d'instrument de formation professionnelle pour le débutant et une illustration pratique du guide d'audit lorsque bien conçu et bien documenté (*LEMANT, 1995 : 160*).

Mise en forme rigoureuse et efficace de la norme 2320 selon laquelle « les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leurs missions sur des analyses et évaluations appropriées » (*IFACI, 2004 : 13*), la FRAP (exemple ci-dessous), comme un des outils de formalisation, est un document essentiel qui reproduit les différentes phases du raisonnement dans leur ordre logique et chronologique. Remplie par l'auditeur chaque fois qu'une observation révèle un problème ou une difficulté, l'utilisation de la FRAP se révèle dans toute son efficacité dans les différentes phases préparatoires jusqu'au rapport d'audit.

(Tableau n°2)

Modèle de FRAP

Feuille de révélation et d'analyse de problème	
Référence papier de travail :	FRAP n° :
<hr/>	
Problème :	
<hr/>	
Constat :	
<hr/>	
Causes :	
<hr/>	
Conséquences :	
<hr/>	
Recommandations :	
<hr/>	
Etabli par :	Approuvé par :

(RENARD, 2004 :260)

Support obligatoire de tout constat, de toute observation même des interviews, le papier de travail doit être référencé. Ainsi doivent y être retrouvés : le numéro croisé avec les documents correspondants du dossier d'audit, le nom de la structure auditée, la désignation du service audité, le nom de l'auditeur et la date (CANGEMI, 1996 :123). Brièvement, ils doivent être normalisés, datés et signés, compréhensibles, adéquats, simples, peu coûteux et complets pour être aussi facile à consulter qu'une bonne documentation.

2.1.2.2 : Documentation

Ne pouvant être consulté que lorsque le besoin d'éclairage naît, la documentation existe sur deux aspects dont :

‡ Externe, avec des ouvrages d'audit interne, et des documents de l'IFACI à l'instar : du livre de chevet de l'auditeur : les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne ainsi que certaines revues dans des matières spécifiques ;

‡ Interne, avec les documents élaborés et rassemblés par le service, et dont les guides d'audit en constituent les principaux. On y retrouve aussi les recueils de

méthodes et procédures en vigueur, les organigrammes des unités et les conventions collectives qui nécessitent une mise à jour continue pour assurer une meilleure efficacité dans le fonctionnement même du service d'audit interne (RENARD, 2004 :423-424).

2.2 : Gestion des ressources humaines

L'audit interne a la réputation d'être un accélérateur de carrière, voire une pépinière pour futurs responsables. On entrerait à l'audit pour mieux en sortir. Il consiste donc en des personnes talentueuses et des procédures adaptées qui engendraient régulièrement des produits d'audit de bonne qualité. Aussi, pour attirer et maintenir un personnel qualifié dans l'entreprise, il devrait être mis en place un programme de développement du personnel (CANGEMI, 1996 :185) . Un programme de formation du département audit devrait également être planifié pour améliorer la compétence professionnelle des auditeurs de sorte qu'ils puissent remplir aisément leurs fonctions. Aussi, dans le but de bien administrer le département d'audit, les dossiers du personnel doivent être traités sans se limiter à la performance périodique des évaluations. A cet effet, la mise en place d'un service d'audit interne nécessite une attention particulière en ce qui concerne :

- **Le processus de recrutement de ses auditeurs**, dont la qualité et la variété dépendent en interne de la mobilité du personnel dans la structure (avec prise en compte des vocations personnelles). Elles dépendent également de l'image de l'Audit Interne au sein même de l'entité (avec pour inconvénient que s'il est méconnu en interne ou considéré comme une police, ou encore comme une pépinière constituée essentiellement de cadres déjà expérimentés qui viennent élargir leur compétence pendant quelques années dans ce service avant d'être promus à d'autres responsabilités, voire même comme un garage des fins de carrières, il n'y aura pas de motivation importante de la part du personnel). En externe, au cas où la possibilité de recrutement en interne est inexistante, l'avantage réside dans le fait que les candidats maîtrisent leur sujet, et disposent des outils nécessaires pour faire évoluer la fonction même s'ils doivent perdre du temps à la connaissance de l'organisation par rapport aux internes (RENARD, 2004 : 383-384).

- **Le profil des auditeurs**. Il est exigé des auditeurs de bonnes aptitudes à communiquer, à analyser, à écouter et une parfaite connaissance des techniques d'audit.

Ils doivent donc connaître la méthodologie et la pratique des outils d'observation. Toutefois, la diversité d'un service d'audit n'est pas sans intérêt en ce qui concerne sa richesse et son efficacité (IFACI, ERNST&YOUNG, 2003 :37-38) ;

• **Leur formation** qui s'acquiert : par l'enseignement dans des grandes écoles assorti de stages dans les services d'audit interne ou dans des cabinets pour ce qui est des étudiants, et des séminaires de formation pour des cadres de l'entité recrutés en interne. Par la connaissance livresque qui doit accompagner l'enseignement pour permettre à l'auditeur de s'imprégner des multiples ouvrages, et porter une attention particulière sur les manuels et guides d'audit de son entreprise. Enfin, par l'apprentissage sur le terrain (avec un tuteur) de l'art et de la manière de mettre ses connaissances théoriques en pratique (LEMANT, 1995 :140-144). Ce qui peut inéluctablement permettre de concourir en vue de l'obtention du Certificate of Internal Auditor.

• **La gestion de leur carrière.** Comme l'a si bien dit RENARD, 2004 :390 : « *Gérer la carrière d'un auditeur entre son arrivée et son départ, c'est : former, évaluer et planifier* ». Elle se fait avec le plan d'audit auquel il faut faire face, et sans lequel on marcherait en aveugle. Pour cela, il faudra assurer :

? Une formation permanente par des recours à la documentation, aux séminaires spécifiques et aux informations recueillies auprès des homologues d'autres structures lorsqu'une mission doit être réalisée pour la première fois sur un domaine spécialisé ;

? Une évaluation des performances en fonction des objectifs assignés à la structure, dans le but de prévoir et de planifier les promotions au sein même du service ;

? Un planning de travail entre la diversité des missions, la nécessité de s'adapter à des changements incessants, l'organisation des absences et des voyages.

Les auditeurs internes évoluent traditionnellement vers d'autres postes de la fonction financière : contrôle de gestion et direction financière (IFACI et ERNST&YOUNG, 2003 :39-42). De multiples fonctions leur sont cependant accessibles en rapport avec leur expérience relative aux types d'audit menés, et dans les domaines commercial ou production.

2.3: Types d'audit

Les audits peuvent être classés par objectifs tels que ceux opérationnel, de conformité, de management ou de stratégie, ou par destination à l'instar des audits comptable et financier, voire même de sécurité.

2.3.1 : Audit opérationnel

L'audit opérationnel, encore appelé audit d'efficacité, assure la qualité et la fiabilité de l'information. Il accompagne les entités auditées dans le pilotage de leurs évolutions, aide à optimiser leurs systèmes d'information et leurs procédures de contrôle interne, et contribue à la mise en oeuvre de bonnes pratiques de gouvernement d'entreprise (UNESCO, 1999 :8).

Si un audit stratégique est en mesure de mieux positionner votre projet à terme, l'audit opérationnel permet : d'identifier précisément et très rapidement les points forts et les lacunes de votre organisation et du projet global. Si possible dans les délais, il peut : corriger lors de l'étude les problèmes décelés en phase d'audit sur les éléments critiques, réduire les coûts de production et d'exploitation à très court terme, optimiser le taux de transformation et des ressources humaines, technologiques et systèmes (UNESCO, 1999 :9).

Il assure par conséquent que les objectifs fixés sont atteints dans les meilleures conditions. Ce qui suppose entre autre, l'étude des performances et de la pertinence des structures et systèmes, ainsi que la vérification de l'utilisation rationnelle des ressources de l'organisation. Il est tourné vers l'amélioration, donc, vers l'action. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne, va l'amener à comparer la règle et la réalité, c'est à dire, à travailler sur un référentiel pour en vérifier les aspects de conformité.

2.3.2 : Audit de conformité

L'audit de conformité vise à vérifier le respect des exigences qui s'appliquent au système ou au processus audité. Il s'appuie très largement sur des référentiels appropriés aux caractéristiques de l'entreprise à auditer. Ses objectifs ont un caractère

préventif et visent à évaluer l'efficacité des mesures et dispositifs mis en place par l'entreprise et à détecter les risques potentiels (*ANGOT, FISCHER et THEUNISSEN, 2004 : 197*).

Souvent appelé audit de régularité, il a pour objet de vérifier que le fonctionnement réel et les opérations réalisées correspondent aux règles, règlements et procédures établies. Dans ce cas, l'auditeur ne se contente pas d'émettre une opinion sur la bonne application des règles et des procédures en vigueur, mais s'assure également de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières et de gestion. Il contrôle les dispositions prises pour assurer la sécurité physique des différents types d'actifs de l'organisation. Tout comme son homologue externe, l'auditeur interne est aussi appelé à mener des audits financiers au sein de l'entité qui l'emploie.

2.3.3 : Audit financier

L'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes d'une entreprise donnée (*SILLERO, 2003 :10*). Il consiste en un examen critique des états financiers qui comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe afin d'émettre un jugement à leur sujet .Tout simplement, il permet de vérifier la fiabilité des comptes. Il s'assure que les états financiers sont complets et exacts. Il détermine donc si ces états présentent une image fidèle des résultats de l'exercice et de la situation financière à la fin de l'exercice. Il vérifie également si les opérations, ainsi que les éléments d'actif et de passif, ont été correctement comptabilisés et présentés dans les états financiers. Il est procédé à une évaluation de la pertinence des principes comptables appliqués et des principales estimations des gestionnaires (*HERRBACH, 2000 : 18*).

Concernant la légalité et la régularité, l'audit financier s'assure que les opérations ont été effectuées conformément à la législation applicable en la matière, qu'elles sont bien réelles, et que leur montant a été correctement calculé. Comme l'audit couvre tous les aspects d'une structure, c'est à cet effet qu'il peut porter sur des processus, politiques ou missions de certains responsables de service dans le cadre de l'audit de management.

2.3.4 : Audit de management

L'audit de management a pour but de :

- ‡ Reconnaître et protéger le savoir de l'entreprise ;
- ‡ Identifier les connaissances et les compétences de votre entreprise qui existent ailleurs qu'entre ses murs ;
- ‡ Apprendre comment améliorer la mémoire transactionnelle (qui sait quoi, comment, où et quand ?) ;
- ‡ Reconnaître les communautés de partage de pratiques responsables du succès de votre entreprise, les encourager ;
- ‡ Créer les connaissances nécessaires au développement de l'entreprise ;
- ‡ Développer les connaissances et les compétences existantes ;
- ‡ Améliorer l'accessibilité de ces connaissances (*WENK, 2005: 10-28*).

L'auditeur de management joue un rôle de consultant pour le compte de la direction générale. Il a pour objet d'évaluer tous les aspects de la gestion. Il peut s'agir, par exemple, de réaliser un audit du processus d'élaboration de la stratégie, matière noble dans laquelle la direction générale est impliquée au premier chef, à savoir, le respect des règles définies pour son élaboration.

2.3.5 : Audit stratégique

L'audit stratégique permet d'identifier et de générer des économies potentielles dans la gestion d'une organisation. Il a pour objet d'évaluer la pertinence des orientations de gestion et l'efficacité de la direction et de la gestion des équipes placées à la tête des services audités. Stade ultime du développement de la fonction d'audit, il existe différentes conceptions de l'audit stratégique. Dans ce cadre, l'auditeur examine le positionnement dans l'organisation du service audité et l'adéquation des orientations et politiques décidées ou pratiquées par les responsables du service avec la stratégie globale et de gestion. Les questions qui se posent à l'auditeur en cas d'audit stratégique sont souvent complexes et délicates : Le responsable de tel ou tel service a-t-il défini une politique pour la réalisation de sa mission ? Les politiques adoptées par les différents services sont-elles cohérentes ? Dans quelle mesure telle ou telle politique est-elle en phase avec la stratégie de l'organisation ? Dans quelle mesure telle ou telle

politique décidée par le directeur général est-elle connue, comprise et appliquée ? (ROUX-DUFORT, 2004 : 94). Par conséquent, il a pour finalité de :

- | Réduire les coûts afférents à la gestion ;
- | Améliorer les modes de fonctionnement ;
- | Bénéficier d'outils de contrôle performants ;
- | Déterminer les potentiels stratégiques pour votre entreprise en évaluant le degré d'exploitation actuel de ces potentiels et en dégager les choix à réaliser et leurs implications.
- | Réaliser une véritable étude concurrentielle. Mais pour plus de prudence, certaines structures développent en leur sein, la réalisation des audits de sécurité.

2.3.6 : Audit de sécurité

On trouve de tout sur le marché de l'audit de sécurité : certains prestataires offrent une simple évaluation des vulnérabilités depuis Internet, d'autres prétendent mesurer les risques qui pèsent sur le système d'information de l'entreprise, et d'autres enfin promettent de s'introduire sur les systèmes afin d'en évaluer la résistance. Et tout cela est appelé communément « audit de sécurité ». Ce dernier est souvent négligé au profit de simples tests d'intrusion ou de vulnérabilité. Il est pourtant le préalable à toute vraie démarche de sécurisation. L'audit de sécurité est une vue interne du système d'information qu'il ne faut pas confondre avec des tests externes. Un audit formel commence par une analyse de l'organisation et se termine par des recommandations. Entre les deux, on retrouve un projet parfois long et complexe et qui implique toute l'entreprise. Le véritable audit de sécurité est celui dit « organisationnel ». Il s'agit d'une démarche lourde qui peut mobiliser une équipe de consultants spécialisés durant plusieurs semaines, et elle est de ce fait rarement appliquée à des entreprises de taille plus modeste. Cet audit a pour objectif de :

- | Mesurer les éléments critiques de l'entreprise - ses processus métier, ses outils de production dont son système informatique ;
- | Identifier les risques qui pèsent sur ces derniers ;
- | Sécuriser les infrastructures exige l'expérience pratique d'un prestataire devant concilier les contraintes légales et les réalités du terrain ; enfin de
- | Confronter l'ensemble aux pratiques de sécurité existantes et de classer et de définir un plan d'action (LOCKART, 2004:142-143).

Sans vouloir être exhaustif, il convient de préciser qu'il existe d'autres types non développés ici, à l'instar de :

- L'audit social concernant la gestion du personnel, des ressources humaines, des conditions et des relations de travail ;
- L'audit environnemental, relatif aux effets des activités de l'entreprise sur son environnement ;
- L'audit thématique portant sur un sujet déterminé à l'exemple de la formation ;
- Les audits de maintenance et des systèmes d'information (*IFACI, IAS, 2000 :21*).

Cette matrice complexe permet alors de mieux attribuer les ressources sécurité de l'entreprise - forcément limitées - afin de couvrir les risques les plus pressants ou de protéger les valeurs les plus critiques. Il est organisationnel avant d'être technique et respecte une certaine démarche pour la conduite de ses activités.

2.4 : Démarche de conduite des missions

Le déroulement d'une mission d'audit interne exige de la simplicité pour la meilleure méthode possible, une plus grande rigueur, une relativité du vocabulaire qui est l'expression et le véhicule de la culture et une assez large adaptabilité. La méthodologie appropriée et à respecter est constituée de plusieurs étapes que sont : la préparation, la réalisation et la conclusion (*RENARD précité, 2004 : 203-298*).

2.4.1: Préparation

Phase d'ouverture de la mission d'audit, elle est à la fois le défrichage, les labours et les semailles de cette dernière. Exigeant des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention, d'apprentissage et de compréhension, ceux ci doivent faire preuve ici de l'esprit de synthèse et d'imagination. Elle est à cet effet constituée de l'ordre de mission et de la prise de connaissance, de l'identification et de l'évaluation des risques et de la définition des objectifs.

2.4.1.1 : L'ordre de mission et la prise de connaissance

Mandat donné par la direction générale à l'audit interne, l'ordre de mission doit comporter la désignation du mandant et sa signature, les indications sur le mandataire (qui est le responsable de l'audit interne), les destinataires et la définition claire de l'objet de la mission. Constitutif de texte court ou long, il peut se présenter sous une forme générale basée sur le plan d'audit, ou sous une forme spécifique fréquemment utilisée dans des entreprises ne disposant pas de plan approuvé.

Partie la plus importante de la mission, la prise de connaissance permet à l'auditeur de posséder la culture et la technique du sujet à auditer. Il va planifier l'acquisition du savoir nécessaire à la réalisation de sa mission autour de l'organisation de l'unité à auditer, l'assimilation des objectifs et de l'environnement, ainsi qu'une bonne connaissance des techniques de travail utilisées. Pour y arriver, il utilisera le questionnaire de prise de connaissance par le biais des interviews, observations, documents à jour sur les méthodes et procédures de travail, les rapports et comptes rendus du service à auditer, les notes relatives à des modifications récentes et à venir, et bien d'autres. Ce qui lui permettra d'identifier et de construire le tableau de risques (LEMANT, 1995 : 35-37).

2.4.1.2 : Identification et évaluation des risques

Mise en œuvre par la Norme 2210.A1, elle souligne la nécessité d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire. Il permet également à l'auditeur de construire son programme en fonction des menaces et de ce qui a pu être mis en place pour y faire face. L'appréciation des risques peut se faire tâche par tâche. C'est la micro-évaluation au cours de laquelle l'auditeur devra relever les points à approfondir et ceux sur lesquels il pourra passer rapidement. Le plus souvent, les auditeurs établissent le tableau de risques³ avec prise en compte de différents facteurs dont :

- ? L'exposition, il s'agit des risques pesant sur les biens tels que les malversations, incendies, dommages de toute sorte ;

³ . Exemple de tableau de risques en annexe3, p : 103.

- ? L'environnement, ce qui est autour du bien devenant un facteur de risque ;
- ? La menace, imprévisible, elle exige le plus d'imagination pour élaborer la parade (RENARD, 2004 :223-230).

Ce tableau qu'il faudra interpréter aide, non seulement à la décision, mais aussi à la précision des objectifs même de la mission.

2.4.1.3 : Définition des objectifs

La définition des objectifs est un contrat passé entre l'auditeur et l'audité précisant les points à atteindre et le champ d'action de la mission. Ce document, qui souligne la nécessité pour les deux parties de connaître parfaitement ce sur quoi elles s'engagent, reprend les éléments de l'identification des risques effectuée en amont (GRAND, 1998: 56). Il sera question de s'appuyer sur cette même identification pour estimer, l'importance de la mission et son contenu qui peut être général (concernant les objectifs permanents de contrôle interne) ou spécifique (précisant les différents dispositifs de contrôle à tester par l'auditeur).

Pour atteindre les objectifs escomptés, il conviendra, pour l'auditeur, de proposer dans ce document, le champ d'action à ses investigations, susceptible d'amorcer la discussion pratique qui s'établira dans la phase de réalisation.

2.4.2: Réalisation

Phase faisant appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication de la part de l'auditeur, elle constitue le moment de procéder aux constats qui vont permettre d'élaborer la thérapeutique. Elle est identifiée par la réunion d'ouverture et le programme d'audit, le questionnaire de contrôle interne et le travail sur le terrain, ainsi que les preuve, cohérences et validations.

2.4.2.1 : Réunion d'ouverture et programme d'audit

La réunion d'ouverture doit nécessairement se tenir chez l'audité, sur les lieux où la mission d'audit va se dérouler. Un rapporteur est désigné avant d'aborder l'ordre du jour qui est composé de six points dont :

- ? la présentation de l'équipe des auditeurs tout en précisant les antériorités professionnelles de chacun, ses compétences spécifiques et les relations hiérarchiques au sein de la mission, avant de passer le témoin aux audités qui le feront à leur tour ;
- ? le rappel sur les objectifs généraux de l'audit interne en vue de réaliser une bonne collaboration entre les parties ;
- ? le rapport d'orientation, permettant aux auditeurs d'annoncer ce qu'ils ont l'intention de faire, ce document qui deviendra un contrat entre les deux protagonistes au terme de la lecture commune, l'un s'engageant à le réaliser et l'autre à permettre sa mise en œuvre ;
- ? les rendez-vous et contacts qui précisent les personnes que les auditeurs auront à rencontrer pour la réalisation des tests, des interviews ou pour la collecte des informations ;
- ? la logistique de la mission pour la définition des conditions matérielles afin d'éviter des désagréments d'absence de bureau , de moyens de transport ou de service de restauration pour les auditeurs ;
- ? le rappel sur la procédure d'audit, et éventuellement le contenu des étapes d'après l'intervention sur le terrain (*LEMANT, 1995 :83-84*).

Le programme de travail est en même temps un document contractuel, un planning de travail pour les membres de la mission, un fil conducteur pour chaque auditeur qui n'ira pas à l'aventure. Il apparaît aussi comme un point de départ du QCI pour explorer les zones à risques identifiées lors de la phase préparatoire, un suivi du travail pour le responsable de la mission et de la documentation pour le service d'audit interne servant ainsi de modèle pour les audits à venir. Il contient, non seulement l'indication des travaux préliminaires à accomplir pour mettre en œuvre les techniques et outils, mais aussi, l'indication de quelle technique ou de quel outil envisager l'utilisation. Etape nécessaire et incontournable, ce programme doit être adapté au

rapport d'orientation (*GREEN WALD, 1990 : 43*). Ce qui permettra d'aborder la phase de travail sur le terrain avec l'utilisation du questionnaire de contrôle interne.

2.4.2.2 : Questionnaire de contrôle interne

Le QCI est une grille d'analyse qui permet à l'auditeur d'apprécier le niveau et de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée. Une liste de cinq questions aide à couvrir tous les aspects de contrôle dont :

- ? qui ? Pour identifier l'opérateur, ses pouvoirs et l'identité entre la réalité et le référentiel ;
- ? quoi ? Pour connaître l'objet de l'opération ;
- ? où ? Pour tester tous les endroits où l'opération se déroule ;
- ? quand ? Pour connaître le début, la fin, la durée, la saisonnalité et le planning ;
- ? comment ? Pour décrire le mode opératoire (*LEMANT, 1995 : 195-199*).

Il s'agit ici d'un élément essentiel dont l'auditeur pourra user sur le terrain pour procéder aux tests et observations, dont la preuve constitue un critère de rétention des constats relevés.

2.4.2.3 : Preuve de l'audit interne, cohérences et validations

Selon la Norme 2310, un constat est prouvé lorsque les informations réunies sont nécessaires, fiables (permettant d'aboutir à une conclusion aussi précise que possible), pertinentes (en rapport avec les observations et recommandations, et conformes aux objectifs de la mission) et utiles permettant d'atteindre un meilleur niveau de contrôle interne. Ces critères, Larry SAWYER les classe en preuves physique, testimoniale, documentaire et analytique.

Après réalisation des FRAP, l'auditeur s'assure de la cohérence de ses observations. Etant un St Thomas qui ne croit ce qu'on lui a dit ou ce qu'il voit que s'il a la possibilité de recouper son information, et si on corroborait cela avec cette phrase de René DESCARTES du *Discours de la méthode* : « Ne recevoir jamais aucune chose pour vraie que je ne la connusse évidemment être telle », l'auditeur va toujours, d'une manière individuelle recouper son information et la porter à la connaissance du

responsable afin de recueillir sa réaction. Et une fois de retour au bureau, il rédigera le projet de rapport qui permettra la validation générale en vue de l'introduction de la phase de conclusion (BANDURA, 2002 : 420).

2.4.3: Conclusion

L'auditeur interne, qui doit disposer à ce niveau d'une grande aptitude à la rédaction va élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa recherche. On retrouve dans cette ultime étape, le projet de rapport, la réunion de clôture et le rapport définitif bien qu'il faille au préalable apprécier⁴ le contrôle interne.

2.4.3.1 : Projet de rapport d'audit interne

Le projet de rapport rédigé n'ayant pas encore fait l'objet de validation générale, les observations qu'il contient ne peuvent par conséquent être considérées comme définitives. C'est donc un document incomplet, car, il ne comporte pas les réponses des audités aux différentes recommandations. Reprenant l'ensemble des FRAP, il ne comprend pas le plan d'action qui est souvent joint au rapport définitif permettant à l'audité d'indiquer quand et par qui seront mises en œuvre les recommandations acceptées (RENARD, 2004 : 281). Il constitue de ce fait l'ordre du jour de la réunion de clôture.

2.4.3.2 : Réunion de clôture

Réunissant les mêmes personnes que lors de la réunion d'ouverture, elle obéit à plusieurs principes dont :

- ! le livre ouvert, affirmation que rien n'apparaîtrait dans le rapport qui ne soit au préalable présenté et commenté aux audités ;
- ! la file d'attente, l'audité avec qui les informations ont été validées devant être informé en premier ;
- ! le ranking, la présentation par ordre d'importance des recommandations figurant dans le projet de rapport ;
- ! l'action immédiate, l'audité informé sera encouragé à prendre tout de suite des

⁴. Cycle d'appréciation du contrôle interne en annexe 4, p : 104.

mesures correctives si ses moyens le lui permettent ;

- ‡ la connaissance commune qui garantit la transmission des informations et amène l'auditeur interne à pouvoir jouer son rôle de conseil (LEMANT, 1995 :94-98).

La réunion de clôture, qui se déroule sur les lieux de l'audit a comme ordre du jour : l'examen du projet de rapport qui est distribué des jours à l'avance à tout participant. Au terme de cette réunion, les précisions sont faites sur la procédure de suivi d'audit. Il est procédé ainsi pour que chaque partie sache ce qui lui reste à faire et les délais accordés aux audités pour envoyer leur réponse aux recommandations au service d'audit interne, avant que ce dernier n'entreprenne de rédiger le rapport définitif.

2.4.3.3 : Rapport d'audit

Le rapport d'audit interne est, non seulement, un document d'information pour la hiérarchie qui doit évaluer le niveau de maîtrise du domaine audité et les mesures à prendre pour améliorer la situation, mais aussi, un outil de travail pour l'audité et à partir duquel il pourra entreprendre des actions correctives.

Pour ce qui est de son contenu, ce dernier obéit à des normes dont :

- ‡ La 1330 qui recommande, si la réalité est telle, l'inscription dans les rapports que les activités auditées sont conduites conformément aux Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne pour attribution de plus d'autorité aux constats et recommandations de l'auditeur ;
- ‡ La 1340 qui recommande que la direction générale et le conseil soient informés de la non conformité ;
- ‡ La 2440 concernant la diffusion aux personnes appropriées (RENARD, 2004 : 287-298).

Le parcours de ces différentes phases nécessite ; dans un but de conformité et d'efficacité, l'utilisation de certains outils et techniques.

2.5: Outils et techniques d'audit

Les outils et techniques utilisés par l'auditeur présentent la particularité de ne pas être employés systématiquement. Ils ne sont pas non plus spécifiques à l'audit interne, mais peuvent être utilisés simultanément. Ainsi, une étude approfondie de ces deux éléments mérite d'être faite à cet effet.

2.5.1: Outils d'audit

Caractérisés par une utilisation appropriée à l'objectif, par la non spécificité à l'audit interne et par leur complémentarité, ils peuvent être classés en : outils d'interrogation qui aident l'auditeur dans le processus de questionnement, et outils de description, qui, eux aident à révéler les aspects spécifiques des situations rencontrées.

2.5.1.1 : Outils d'interrogation

Avec pour particularité d'aider l'auditeur à formuler des questions ou à trouver des réponses à celles qu'il se pose, ces outils peuvent se résumer en sondages statistiques, interviews, outils informatiques et vérifications et rapprochements divers.

? Sondages statistiques

Définis comme des méthodes qui permettent d'extrapoler à la population, les observations faites sur un échantillon, les sondages statistiques dont use habituellement l'auditeur sont de nature différente. Ainsi, il peut s'agir :

- Des sondages de dépistage, considérés comme des tests permettant de déceler des dysfonctionnements sur les factures ou les inexactitudes de données dans la paye par exemple ;
- Des sondages pour acceptation, avec possibilité de dépistage en situation de méconnaissance d'élément de réponse ou appréciation du niveau du dysfonctionnement découvert ;
- Des sondages pour estimation des attributs, souvent informatifs à l'exemple des

pourcentages, ils doivent, comme tout les autres, respecter certains principes⁵ érigés en la matière (LEMANT, 1995 :215-223). Bien qu'insuffisants, contrairement aux interviews, ces principes permettront de rechercher les causes d'un phénomène.

? Interviews et questions écrites

L'interview est une technique de recueil d'informations permettant l'explication et le commentaire, et apportant une plus-value importante à la collecte des informations factuelles et des éléments d'analyse et de jugement (LEMANT, 1995 :181). Fréquemment utilisés par l'auditeur, ils ne sauraient toutefois attribuer tous seuls le caractère de mission d'audit interne à une quelconque activité d'audit. L'interview n'est ni une causerie, ni un interrogatoire. Il est coopératif et doit respecter certaines règles⁶. Aussi, la réalisation d'une interview exige la définition préalable du sujet, la connaissance du sujet qui implique celle de la personne à rencontrer et de l'objet de l'entretien, l'élaboration des questions et la prise de rendez-vous. Ainsi, à la clôture, l'auditeur pourra, outre demander à l'audité si d'autres points méritent d'être abordés, le remercier pour le temps consacré à l'interview. Des informations alors recueillies devront répondre aux interrogations du questionnaire ayant souvent précédé l'interview.

Pour ce qui est des questions écrites, à distinguer du questionnaire de contrôle interne, elles permettent à l'interviewé de disposer d'un temps de réflexion considérable pour améliorer la qualité de ses réponses. Souvent constituées sous forme de questions fermées « oui ou non », elles doivent être nécessairement suivies d'une interview pour éviter que les personnes interrogées ne répondent que dans un sens qui leur est favorable. En plus, elles ne permettent pas d'aborder des questions complexes et donnent à l'auditeur des idées non objectives de la situation. Toutefois, pour ces deux techniques, l'outil informatique ne serait pas moins utile.

⁵ . Annexe5 concernant les 10 commandements du sondage statistique selon L. B. SAWYER, « L'audit interne », Publi-Union. p : 105.

⁶ . Annexe 6sur les 07 règles d'une bonne interview, RENARD 2004 :332-334, p : 106.

? Outils informatiques

Concourant à la gestion de la fonction audit interne et disponibles pour les utilisateurs, on peut en distinguer :

- ? Les outils de travail dont : les logiciels de traitement de texte, de dessin, les tableurs et les logiciels de représentations graphiques ;
- ? Les outils de réalisation des missions comme les outils méthodologiques. Ces derniers permettent à l'auditeur de concevoir son tableau de risques, d'établir et de suivre le déroulement de son Q.C.I ou de formaliser les F.R.A.P, ainsi que les outils d'interrogation et d'extraction de fichiers ;
- ? Les outils de gestion du service. Fonction de son organisation et de ses modalités de gestion, il peut s'agir : des logiciels d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation, des logiciels de suivi des temps de travail des auditeurs, des outils de mesure d'efficacité des missions d'audit, des bases de données répertoriant constats et recommandations et du contrôle budgétaire de l'unité ;
- ? L'informatique communicante, qui permet à l'auditeur, malgré ses multiples déplacements, de rester en contact avec ses audités et ses collaborateurs. Ainsi, il pourra disposer : des réseaux d'entreprise pour l'échange et transmission rapide de fichiers, des intranets d'entreprises et de l'Internet pour accéder aux informations utiles à la préparation de ses missions (RENARD, 2004 : 339-342). Ce qui n'est pas forcément le cas des vérifications et des rapprochements.

? Vérifications et rapprochements

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

- Les vérifications, de nature diverse et dont les plus usitées sont celles arithmétiques, peuvent souvent être assimilées à l'utilisation des ratios, surtout dans des audits comptables. On peut également vérifier l'existence de documents et la recherche d'indices.
- Les rapprochements encore appelés « *cross control* » constituent une technique de confirmation d'informations aux sources différentes, et pour laquelle tout écart est vu comme une anomalie de même que lors de l'observation physique qui est un outil de description (RENARD, 2004 : 343-345).

2.5.1.2: Outils de description

Outils de révélation ne présupposant pas des questions particulières, nous pouvons en retenir l'observation physique et la narration, l'organigramme fonctionnel et la piste d'audit, ainsi que la grille d'analyse des tâches et le diagramme de circulation.

? Observation physique et la narration

Permettant à l'auditeur interne d'aller sur le terrain à toutes les occasions, l'observation physique ne doit être ni clandestine, ni ponctuelle et nécessite une validation à cause de son caractère incertain. On peut observer aussi bien les processus, les biens, les documents que le comportement des gens au travail d'une manière directe (constat immédiat du phénomène) ou indirecte (appel à un tiers qui observe pour le compte de l'auditeur et lui en communique le résultat). L'observation devant être distinguée de l'espionnage, ce qui implique que l'auditée devra être au courant de cette approche (LEMANT, 1995 : 201-205).

Concernant la narration, on distingue celle de l'auditée qui décrit le cadre général, constituant de ce fait le premier contact avec lui « *MR, que faites-vous exactement* » ? Les avantages à retenir à ce niveau sont entre autres le bon climat instauré d'entrée de jeu entre l'auditée et l'auditeur et la richesse des informations obtenues malgré parfois les difficultés de compréhension. Celle de l'auditeur qui n'est que la mise en ordre de renseignements obtenus (BARBIER, 1995 : 123). Par conséquent, elle ne constitue pas le meilleur moyen de transmission de l'information à cause de son manque de rigueur, de logique et de techniques dont disposent les autres outils tels que l'organigramme fonctionnel et la piste d'audit.

? Piste d'audit et organigramme fonctionnel

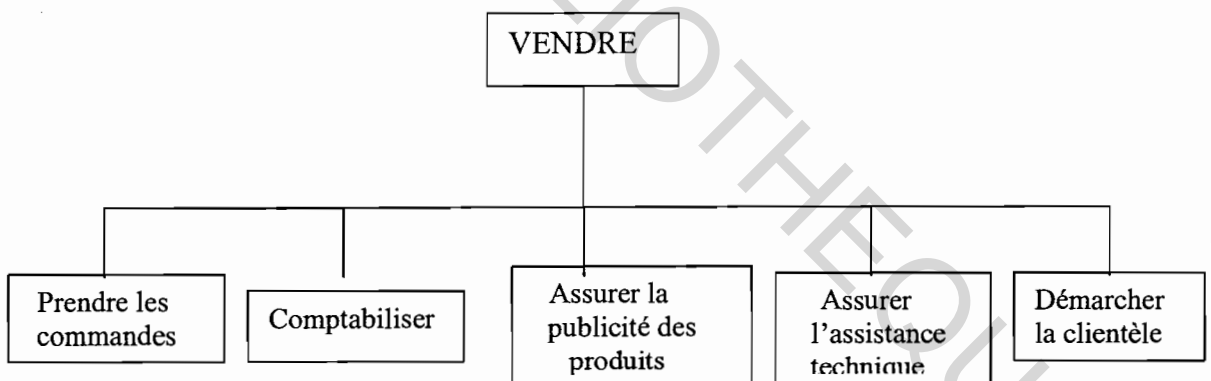
La piste d'audit, outil de contrôle comptable applicable aux comptabilités informatisées, est définie comme un ensemble de procédures internes permanentes permettant : « *de reconstituer les événements de gestion dans un cadre chronologique, de justifier toute information en remontant du document de synthèse à la source par un cheminement ininterrompu et réciproquement et d'obtenir cette*

information sous une forme facilement consultable » (l'article 103 de la loi française n°89*935 du 29-12-89). Elle est aussi un moyen spécifique et efficace d'investigation pour l'auditeur interne. Utilisable pour toutes les fonctions et opérations, elle lui permet de s'assurer que ces dispositifs ont été appliqués tout au long du processus et ont bien atteint leurs objectifs.

L'organigramme fonctionnel, différent de celui hiérarchique, est construit par l'auditeur, à partir des informations recueillies par observations, interviews et autres, et en début de mission ou de la phase de réalisation s'il le juge nécessaire. Au lieu des noms de personnes, on retrouve dans les différentes cases (comme dans le tableau ci-dessous, avec l'exemple de la fonction vente), les verbes qui désignent les fonctions permettant d'enrichir les connaissances dégagées de la combinaison : organigramme hiérarchique-analyses de poste (RENARD, 2004 :351-352). Ceci nous permet aussi d'avoir une approche sur l'épineux problème de la séparation des tâches bien que la grille d'analyse des tâches constitue l'outil efficace pour mieux aborder cette question.

Organigramme fonctionnel (simple)

(figure n°6)



(RENARD, 2004 :353)

? Grille d'analyse des tâches et diagramme de circulation

Point de convergence entre l'individu et l'entreprise, la grille d'analyse des tâches, (représentée ci-dessous) également utilisée par les organisateurs pour mesurer le travail de chacun, permet de déceler les manquements à la séparation des tâches et d'y

apporter des solutions (RENARD, 2004 : 353-355). Concevable pour chaque grande fonction ou processus, elle comporte le découpage de toutes les opérations y relatives avec spécification de la nature des différentes tâches pour lesquelles l'auditeur indiquera ceux qui les ont accomplies, ainsi que celles non exécutées.

(Tableau n°3)

Grille d'analyse suivant le processus de paiement des factures fournisseurs dans une PME

Tâches		Resp courrier X	Resp achats Y	Comptable A	Gestionnaire B	Fondé de pouvoir C	Non réalisé
1- Réception	Ex	X					
2- Transcription	Ex						X
3- Rapprochement Fact/BC	C		X				
4- Rapprochement Fact/BR	C		X				
5- Vérification facture	C		X				
6- Comptabilisation	EN			X			
7- Ordonnancement	A				X		
8- Etablissement du chèque	FN			X			
9- Signature du chèque	A					X	
10- Envoi du chèque	Ex			X			

(RENARD, 2004 :355)

- › Ex : tâches d'exécution
- › C : tâches de contrôle ou de vérification
- › EN : tâches d'enregistrement comptable
- › A : tâches d'autorisation
- › FN : tâches financière

Le diagramme de circulation ou flow chart, quant à lui, est une technique qui permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité. Elle permet également d'indiquer leur origine et leur destination, bref, de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports. Facile à lire et à comprendre et mettant en évidence les points forts et les points faibles, ce document logique pour lequel les risques d'omissions sont réduits est un outil d'auto-contrôle. Il est parfois considéré comme une prime à l'imagination des solutions meilleures, des circuits plus efficaces, des contrôles plus simples et plus concrets de la part des auditeurs. Bien qu'utile pour la formulation des recommandations d'amélioration, il s'agit toutefois d'une technique difficile. Cette caractéristique lui est attribuée parce qu'elle nécessite le plus souvent la rédaction des notes complémentaires qui l'alourdissent (LEMANT, 1995 :173-180). A côté de ces outils, les auditeurs peuvent également se servir de certaines techniques au cours de leurs fonctions.

2.5.2 : Techniques d'audit

A la différence des outils qui sont prélevés selon qu'ils permettront à l'auditeur d'atteindre son but, les techniques apparaissent indispensables pour la bonne conduite des missions. C'est ainsi que, des études préliminaires aux papiers de travail utilisés, en passant par les programmes d'audit, les recherches sur le terrain et les conclusions d'audit, l'auditeur pourrait faire le tour du dossier qui lui est soumis.

2.5.2.1 : Etude préliminaire

La planification et la conduite de l'étude préliminaire constituent la première étape du processus d'audit. Le motif de cette étude est la familiarisation. L'auditeur identifie ici les objectifs d'opération, les risques, les conditions d'exécution et les contrôles (PICKETT, 1997 :236). Plusieurs auditeurs croient maîtriser la complexité des opérations auditées aussi bien au début de la mission qu'à la fin de celle-ci. Une bonne étude préliminaire doit déboucher sur un bon programme d'audit, qui lui, à son tour aboutit inéluctablement sur un bon audit. Ainsi, la réussite ou l'échec d'un audit dépend dans une large mesure de cette étude. Cette dernière comporte comme étapes : l'étude initiale, la documentation, les réunions, le rassemblement des informations,

l'observation, l'organigramme et le compte rendu (Sawyer, 1996 : 135-191) qui devraient déboucher inéluctablement sur un programme d'audit établi pour la suite de la mission.

2.5.2.2 : Programme d'audit

Le programme d'audit est un guide pour l'auditeur. Ses étapes sont conçues pour recueillir la preuve d'audit et permettre à l'auditeur d'exprimer son opinion sur l'efficacité, l'économie et l'efficacité des activités à examiner. Il énumère les indications pour l'examen et l'évaluation de l'information demandée pour retrouver les objectifs d'audit tout au long de la mission. En bref, ce programme est conçu pour éclairer l'auditeur sur ce qui doit être fait, quand ? Comment ? Par qui ? Et pour combien de temps ? Il est en effet le lien entre l'étude préliminaire, après laquelle il est préparé, et les recherches sur le terrain. Les programmes préparés tardivement peuvent avoir des fossés et insuffisances, et peuvent échouer aussi bien dans l'établissement des propres priorités (Sawyer, 1996 :193-233) que lors des recherches sur le terrain.

2.5.2.3 : Recherches sur le terrain

La raison de ces recherches est de compléter les procédures d'audit reprises dans le programme d'audit en réponse aux objectifs déjà fixés. C'est un processus, de rassemblement de preuve concernant les opérations de l'entité, d'évaluation et de découverte (du fait que ces opérations sont conformes aux normes), ainsi que de fourniture d'information pour les décisions de la direction. La préparation de ces recherches demande la même attention et un planning rigoureux que celle de toute la mission d'audit. A cette étape, l'étude préliminaire a été complétée et le programme d'audit établi. Par conséquent les auditeurs devraient désormais jeter leur dévolu sur le travail lui-même et la manière dont il serait exécuté. Les éléments du plan de stratégie peuvent inclure : les besoins du personnel, ceux des ressources externes, le personnel d'audit, l'autorité et la responsabilité. On pourrait aussi y retrouver la structure des recherches, le chronogramme des recherches, la méthode de documentation, la préparation du rapport et les plans d'urgence (Sawyer, 1996 : 235-319) dont l'exploitation conduira à tirer certaines conclusions.

2.5.2.4 : Conclusions d'audit

Ces conclusions sont des conditions identifiées par les auditeurs internes et qui nécessitent une action corrective. Elles se présentent de diverses formes. Ainsi, elles peuvent décrire des actions non prises totalement, des systèmes non satisfaisants, des actions prises de façon impropre ou des actions prises bien que prohibées. Ces conclusions décrivent de temps en temps ce qui est mauvais ou ce qui est susceptible de l'être. Les auditeurs peuvent également rencontrer des transactions ou conditions qui ne sont pas mauvaises au fond, mais peuvent constituer une entrave à l'amélioration de la situation de l'entreprise. Les conclusions d'audit sont des jugements de professionnels et non des récits de détails. Elles pourraient présenter des lignes de conduite et signaler que le coût de correction des défauts serait excessif pour les bénéfices de l'entité. L'étendue des pertes présentées avec leurs effets, constitue un tremplin pour le besoin d'action corrective (Sawyer, 1996: 321-352). Toutes ces données devraient être conservées dans des papiers de travail, constitutifs d'un élément essentiel pour le bon déroulement de la tâche qui incombe à l'auditeur.

2.5.2.5: Papiers de travail

Les papiers de travail enregistrent les informations obtenues et les analyses faites durant le processus d'audit. Ils aident l'auditeur dans la conduite de sa mission et constituent un important support pour son opinion. Ils peuvent comprendre les programmes de travail, les analyses des notes de service, les lettres de représentation, de confirmation, les résumés de documents de la société ainsi que des commentaires préparés par l'auditeur. Ils sont apprêtés dès le lancement de la mission jusqu'à l'arrêt du projet d'audit. Les informations dont ils font l'objet concernent uniquement les objectifs du service. Ils documentent les étapes du processus d'audit dont :

- ? Le plan d'audit, incluant le programme d'audit ;
- ? L'examen et l'évaluation de l'adéquation et de l'efficacité des systèmes de contrôle interne ;
- ? Les procédures d'audit suivies, l'information obtenue et les conclusions auxquelles on est parvenu ;
- ? Les rapports d'audit et la prise en considération des recommandations.

Les auditeurs internes préparent ces papiers pour plusieurs raisons dont :

- ? Fournir des supports pour le rapport d'audit ;
- ? Enregistrer l'information obtenue pour répondre aux interrogations de certaines personnes, à l'examen des instructions et directives, à l'analyse des systèmes et processus, à l'observation des conditions et à l'examen des transactions ;
- ? Identifier et documenter les conclusions d'audit ;
- ? Offrir le soutien pour des discussions avec le personnel opérationnel ;
- ? Fournir des supports et des preuves pour des matières concernant la fraude, les actions en justice et les réclamations d'assurance ;
- ? Fournir des moyens par lesquels les auditeurs externes peuvent évaluer le travail de l'audit interne, et l'utiliser dans leur propre évaluation du système d'organisation du contrôle interne ;
- ? Créer un contexte et des données de référence pour des examens subséquents (CANGEMI, 1996 : 123).

Les papiers de travail préparés par les auditeurs doivent être exacts, clairs, organisés et professionnels (SAWYER, 1996: 353-397). Tous ces outils et techniques entrent beaucoup plus en jeu dans la phase de lancement des missions.

2.6 : Système de planification et gestion des missions

L'exécution d'une mission d'audit interne est soumise à plusieurs étapes. Ainsi, avant d'obtenir le rapport définitif, il est nécessaire qu'une planification préalable soit faite avant tout lancement d'une mission quelconque.

2.6.1 : Système de planification

Les responsables d'audit interne marquent leur volonté d'établir un plan d'audit interne selon les axes répondant tant à des critères externes à la société qu'à des critères internes de gestion des risques et de management. Les demandes spécifiques de la direction générale, l'analyse préalable des risques et les évolutions particulières de l'environnement ou de l'organisation sont des éléments pouvant être considérés comme des critères majeurs d'établissement du plan d'audit. La logique de couverture géographique et le passage fréquent au sein des unités constituent parfois des critères

annexes. La direction générale reste donc très impliquée dans la détermination du plan d'audit. Ce qui peut être considéré comme le reflet d'une attente forte de la part du management vis-à-vis de l'audit interne. Cette implication, couplée à l'analyse des risques, permet au service d'audit interne d'aller à l'essentiel. Dans le cadre de l'analyse préalable des risques, les responsables d'audit interne s'appuient sur les entretiens, l'évolution de la structure, du management et de l'organisation, et les éléments de cartographie des risques. Les directions opérationnelles, la direction générale et les directions fonctionnelles sont les parties prenantes de la collaboration à l'analyse des risques dans l'optique de l'établissement du plan d'audit (*SILLERO, 2003 : 14*). Ce plan d'audit qui en résulte est approuvé soit uniquement par la direction générale, soit conjointement avec le conseil avant le lancement des missions y prévues.

2.6.2 : Gestion des missions

Une fois le plan d'audit établi, c'est à dire, la liste des missions à effectuer et éventuellement accompagnées des dates prévues, il est question de mettre ce plan en œuvre, de lancer chaque mission et de la superviser. Cette tâche incombe au responsable d'audit qui prévient au préalable les audités de l'intervention imminente des auditeurs, à l'exception des missions inopinées. Il compose l'équipe composée de talents nécessaires au succès de la mission. Par la suite, il devra encadrer la phase d'étude qui va de l'ordre de mission au programme de vérifications. Après avoir installé l'équipe composée d'auditeurs qui récoltent les constats et les exploitent avec leur chef de mission, le responsable d'audit revoit tout au long de la mission les FRAP et la tenue des dossiers. Il s'agit ici d'un moment agréable pour lui par le fait qu'il va aider à fouler le raisin pour en faire sortir le nectar qu'il servira aux audités et à la direction. Il suit également l'avancement des missions et réagit aux retards constatés. A la fin de la mission, l'équipe élabore le rapport sur place et le fait revoir par le responsable de l'audit interne. Ce dernier ne manque pas, de rappeler aux auditeurs ce qu'on attend d'eux et de contrôler la qualité de la rédaction. Il valide le rapport en question avec les audités et revient au siège le diffuser. Après la mission, le responsable de l'audit interne devra surveiller le retour des réponses aux recommandations et veiller à la mise en œuvre des actions prévues (*LEMANT, 1995: 81-99*), ce qui n'exclut pas un contrôle et une évaluation à posteriori des activités de ce service, et par ricochet des auditeurs.

2.7 : Contrôle et évaluation des activités du service

Le contrôle et l'évaluation des activités du service d'audit interne constitue un outil d'amélioration du processus de surveillance, de mesure et d'analyse du système de management même de la qualité. Comme objectif, ils tendent à réaliser annuellement une évaluation des compétences des auditeurs internes pour assurer leur maintien et leur développement afin de disposer d'un outil performant pour cette mesure et cette surveillance du système de management de la qualité. Concernant la méthode, la confiance et la fiabilité accordées au processus d'audit dépendent de la compétence du personnel qui réalise l'audit. Cette compétence est fondée sur la démonstration d'une part des qualités personnelles évaluées à l'aide d'un questionnaire renseigné par les responsables des secteurs audités. D'autre part, est mise en exergue, la capacité à appliquer les connaissances et aptitudes dans l'exercice de l'audit évalué à partir de l'examen des rapports d'audits. L'exercice doit être réalisé conformément à la procédure décrivant le processus d'audit interne. Pour ce qui est des résultats et des conclusions, une réunion annuelle organisée avec l'ensemble des auditeurs présente et analyse le bilan de l'évaluation. Cette analyse permet de retenir les principales observations suivantes :

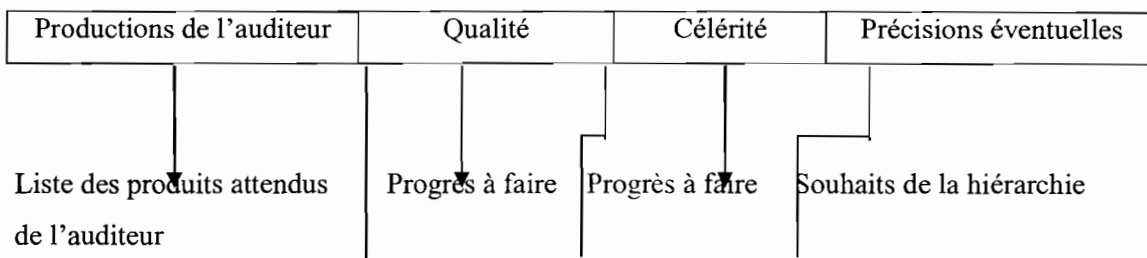
- ? L'outil utilisé constitue une mesure objective des compétences acquises pour l'exercice d'audit ;
- ? Les responsables audités sont satisfaits de la réalisation d'audit dans chacun de leur secteur d'activité, ce qui traduit une certaine compétence des auditeurs ;
- ? Le bilan annuel permet de planifier les axes d'amélioration et d'en suivre l'efficacité (BANDURA, 2002 :754).

C'est au responsable de l'audit interne d'évaluer les auditeurs avec la contribution des chefs de mission. Toutefois, il prend du recul pour comparer son opinion et celle de ces derniers. Les critères d'évaluation souvent choisis se trouvent être les plans technique et relationnel. A cet effet, il est efficace d'adopter la méthode d'une feuille d'évaluation en deux tableaux ainsi qu'il suit :

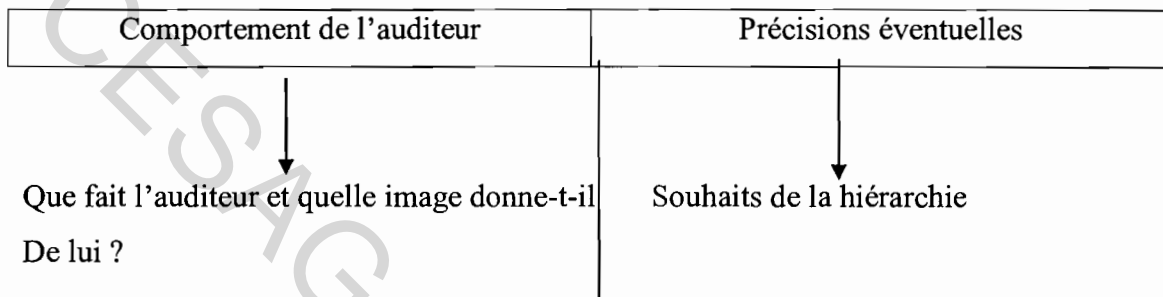
Feuille d'évaluation des auditeurs

(Tableau n°4)

1)



2)



(LEMANT, 1995 :148)

Cette méthode permet de balayer rapidement un grand nombre de points concrets et de mettre en évidence les axes d'améliorations sans blesser l'évalué. Sous forme de complément, il peut aussi être entrepris de susciter des réactions et commentaires libres au moyen de feuille de la part :

- Du chef de mission pour dire ce qu' « il aurait aimé » et ce qu' « il a vraiment apprécié » de chaque auditeur ;
- De chaque auditeur pour révéler ce qu' « il aurait voulu » et ce qu' « il a vraiment apprécié » chez le chef de mission. (LEMANT, 1995 : 146-149). Mais l'incompétence révélée des auditeurs internes dans certains domaines dans l'entreprise pourrait appeler l'intervention des auditeurs externes avec lesquels la coordination pourrait être bénéfique.

2.8 : Relation avec les auditeurs externes

L'importance des relations entre auditeurs internes et auditeurs externes varie avec l'implication des intéressés et l'orientation des travaux des auditeurs internes. Elle dépend aussi de l'existence d'une structure dédiée au contrôle des procédures et logiciels comptables et de la volonté de la direction générale. Ces relations sont parfois intenses, souvent occasionnelles, voire totalement inexistantes.

Toutefois, les auditeurs internes et externes poursuivent des objectifs différents, doivent fiabilité, possèdent diverses qualifications et sont engagés dans différentes activités. Mais, ils ont des intérêts mutuels qui appellent la coordination de leurs talents pour le bénéfice de l'entreprise. L'objectif de l'auditeur interne est déterminé par la direction et les normes professionnelles. D'ordinaire, cet objectif est d'examiner l'efficacité et l'efficacités de l'opération, la conformité, l'adéquation et l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

L'objectif des auditeurs externes est prévu par les statuts ou déterminé par les représentants des actionnaires qui les emploient. Cet objectif est d'exprimer une opinion en toute équité sur les états financiers préparés au préalable.

La coordination entre les auditeurs externes et internes est importante parce qu'elle améliore l'économie, l'efficacité et l'efficacité de toute l'activité de l'audit de l'entreprise. Seulement, le recours aux auditeurs externes en tant que conseillers en gestion peut soulever un problème de conflit d'intérêt -par exemple lorsque le cabinet d'audit prend la responsabilité de mettre en place un système de comptabilité qu'il est supposé contrôler par la suite lors de l'audit externe (SAWYER, 1996 : 3). Cependant, aucune forme d'audit ne peut remplacer une autre. L'incoordination des deux peut entraîner des chevauchements et des doublages qui augmentent les coûts d'audit.

La relation entre les auditeurs internes et externes pourraient être basée sur la coordination et la coopération. Les auditeurs externes peuvent apporter beaucoup dans le travail des auditeurs internes bien qu'il ne puisse être substitué au travail d'un auditeur indépendant (SAWYER, 1996: 1277-1321).

L'étude de ce qui précède nous a permis non seulement de pouvoir reconstituer de manière schématique le déroulement d'une mission d'audit interne⁷. Elle nous a aussi aidé à relever que l'audit interne ne participe à l'amélioration de l'efficacité des organisations qu' en possession des méthodes, moyens et outils adéquats bien agencés, et qui constituent des variables que nous avons fait ressortir et définies. Tout cela nous permettra d'aborder l'approche méthodologique à appliquer tout au long de l'analyse pratique de l'audit interne au PAD.

⁷ . Annexe 7 inspiré des données du déroulement d'une mission, p : 107.

Chapitre III : Approche méthodologique

Quel que soit l'objectif de l'étude ayant pour objet un système ou un outil de gestion donné, il est nécessaire d'abord d'en modéliser l'aspect fonctionnel et dysfonctionnel ou la logique de défaillance. Il sera question par la suite de réaliser une évaluation de ses performances sur la base de ces modèles, afin de pouvoir aider à la prise de décision qui conditionnera le devenir de ce système.

L'étude sur la compréhension théorique de l'audit interne que nous venons de mener a rapidement, pouvons nous dire, mis en lumière l'extrême complexité de la préoccupation des différents acteurs et la réelle difficulté à faire fonctionner un service d'audit dans le respect des normes en vigueur. Ce qui a par ailleurs permis de faire ressortir, tout en les définissant, les différents composants et indicateurs de mesures nécessaires à la construction du modèle d'analyse. Aussi, pour atteindre les résultats quantitatifs et qualitatifs souhaités par rapport à la recherche qui est la nôtre, nous avons développé une méthodologie fondée sur des bases essentielles de collecte et d'analyse des données.

3.1 : Composantes de l'audit interne et échantillonnage

Afin de cerner les contours de notre sujet, il a paru opportun de définir ses différents composants et indicateurs sur la base de la revue de littérature. Ces éléments déboucheront sur un modèle d'analyse, et pourront être pris en compte pour constituer un échantillon déterminé à cet effet.

3.1.1 : Composantes et indicateurs de mesures

Concernant les composants encore appelées variables, nous distinguons celles dépendantes de celles indépendantes. Une variable n'est pas indépendante ou dépendante par elle-même, mais bien par le rôle qu'elle joue dans une relation donnée.

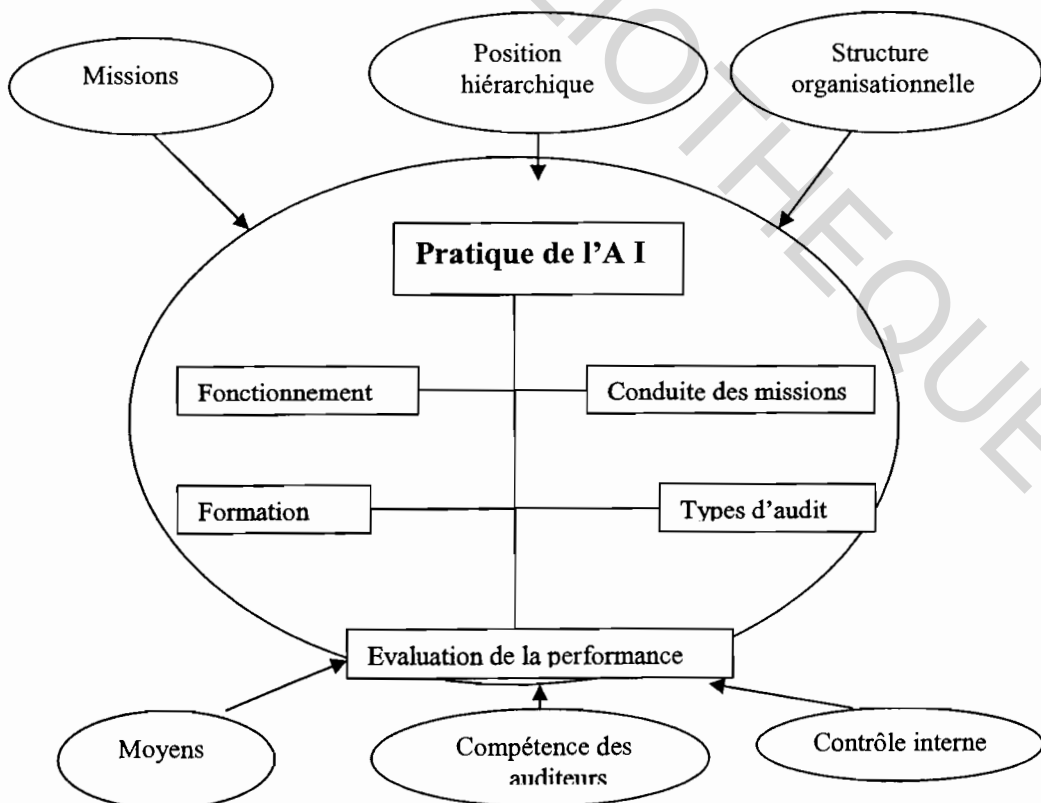
Pour ce qui est des dépendantes, il s'agit des composants passives, appelées parfois composants réponses, voire composants ou variables critères parce qu'elles indiquent le phénomène que l'on cherche à expliquer. Mesures de réponses, elles

peuvent user de ce fait de la précision, de l'intensité ou de la fréquence. Elles comprennent dans notre cas : le fonctionnement, la conduite des missions, la formation, l'évaluation de la performance et les types d'audit.

Les indépendantes constituent de ce fait des caractéristiques relativement stables d'un sujet donné et disposent d'une influence considérable sur la pratique de l'audit interne. Il s'agit ici de la position hiérarchique, de la structure organisationnelle, des diverses missions attribuées, des moyens de mise en œuvre, de la compétence de l'auditeur et du contrôle interne dont les indicateurs de mesures⁸ seront définis dans un tableau conçu à cet effet.

Dans une relation de cause à effet, la cause est la variable indépendante et l'effet la variable dépendante. On ne peut cependant pas poser cause et variable dépendante comme synonymes, car il arrive fréquemment que des variables soient mises en relation sans qu'il existe ou qu'on puisse démontrer une relation de cause à effet entre elles malgré la représentation du modèle ci-après (de notre propre inspiration) avant toute détermination d'une procédure d'échantillonnage.

3.1.2 : Modèle d'analyse (Source : nous-mêmes) (Figure n°7)



⁸. Tableau des composantes de l'audit interne et indicateurs de mesures en annexe 8, p : 108.

3.1.3 : Echantillonnage

Les procédures d'échantillonnage sont de plus en plus utilisées pour non seulement recueillir des échantillons, mais aussi pour déterminer l'efficacité ou non d'un système. L'audit interne étant considéré de nos jours comme une fonction d'aide au management et s'intéressant ipso facto à toutes les activités, il est nécessaire pour nous de nous approcher des différents responsables à savoir : le secrétaire général, les directeurs centraux, les chefs de département, les chefs de service ainsi que certains agents de maîtrise et d'exécution (suivant le tableau représentatif ci-dessous objet de notre propre source) afin de disposer des informations indispensables à l'analyse des données collectées.

(Tableau n°5)

Echantillonnage

Qualifications	Départs	Arrivées	Pourcentage
Directeurs centraux	05	04	90%
Chefs de département	03	03	100%
Chefs de service	06	06	100%
Agents de maîtrise	10	08	80%
TOTAL	24	21	92,5%

3.2 : Collecte et analyse des données

De même qu'un auditeur doit être orienté dans son recensement des procédures et outils existants lors d'une mission d'audit, la collecte des données devrait nous permettre d'obtenir de l'information. Cette dernière sert à identifier les conditions du risque et les résultats, à déterminer l'efficacité et à relever ce qui peut être amélioré. Pour nous acquitter de cette responsabilité, un plan de collecte, qui servira de base pour nos activités subséquentes d'évaluation, sera établi avec comme fondement certains outils dont les résultats seront essentiels pour une analyse appropriée du cas d'espèce.

3.2.1 : Outils de collecte des données

Il consistera ici à identifier les sources de données adéquates et à choisir des méthodes qui serviront à recueillir mieux les informations nécessaires, crédibles et accessibles. Ce qui nous conduira à la conception du questionnaire et à l'élaboration du guide d'entretien pour des interviews à nous accordées, sans toutefois omettre de signaler la recherche documentaire. Car, le service d'audit en pleine restructuration n'a pas encore tous les documents nécessaires à son fonctionnement. Le choix de ces outils se justifie par le fait que faute de pouvoir participer à une mission d'audit, leur diversification nous permettra de collecter le maximum d'informations afin d'analyser les variables retenues dans notre modèle d'analyse.

? Questionnaire

Le questionnaire dont il est question ici sera élaboré suivant les attentes, objet de l'étude et en référence aux différentes personnes (directeurs, chefs de départements, chefs de service, agents de maîtrise) à rencontrer. A cet effet, il couvrira l'organisation du service d'audit interne de la SONAPAD, son fonctionnement, sa méthodologie de conduite des missions, la compétence de ses auditeurs. Dans le détail, on y retrouvera les attentes des acteurs vis à vis de l'auditeur, les rapports entre les acteurs et les auditeurs ainsi que le rôle de l'audit interne. On ne saurait mettre de côté l'appréhension du contrôle interne par les membres de l'organisation ainsi que leur relation avec ce service quand on sait que la finalité même de l'audit interne se trouve être le contrôle interne. Ce questionnaire nous aidera à apprécier le niveau et de porter un diagnostic sur le dispositif même de contrôle interne de toute l'entité et du service étudié.

? Interview

A ce niveau, un protocole d'approche reposant sur une technique d'interviews ciblées à partir d'un guide d'entretien ouvert et constitué par nos soins sera établi. Il couvrira les composantes indépendantes déterminées supra. L'interview nous permettra d'expliquer et de commenter les informations recueillies. Il apportera à cet effet, une plus-value importante à la collecte des données factuelles et des éléments d'analyse et de jugement. Exclusivement destiné au personnel de l'audit interne, au nombre de trois, il y sera

question des missions de l'audit interne, de son organisation et de son fonctionnement, des outils utilisés, des rapports entre l'auditeur et les acteurs, des réalisations, des contraintes, des ressources.

? **Recherche documentaire**

Elle consistera en la consultation et l'exploitation :

- du texte portant création et organisation du PAD, et de la cellule audit, organisation et gestion de la qualité ;
- du manuel des procédures sur le cycle revenus du PAD ;
- des décisions et notes de service ;
- des budgets des exercices. L'objectif recherché étant de saisir l'existant en vue de sa description.

Une fois les données recueillies, il faudra les transformer en information utile aux indicateurs de mesures aux fins d'analyse.

3.2.2 : Analyse des données

Cette analyse commencera par l'examen des données pour vérifier si elles sont précises, complètes et logiques avant de les résumer et de les organiser à l'aide de certaines variables identifiées en amont.

Avant tout examen du guide d'entretien, un compte rendu sera établi. Il fera ressortir, non pas l'ensemble des points abordés, mais, uniquement ceux importants. A la fin, la synthèse sera constituée des points déterminants. Pour ce qui est du questionnaire, il sera question de recenser les moyens en place pour pouvoir mener à bien les activités d'audit et par ricochet atteindre les objectifs de contrôle interne. En conclusion, et à la suite des réponses négatives et positives, il sera procédé à l'évaluation de l'impact des « non » et à la vérification de la réalité des « oui » pour déblayer le terrain à tout travail d'appréciation qui sera fait en aval.

Les constats dégagés au cours de cette étape fondamentale peuvent se révéler assez riches. Cela peut s'expliquer par la grande hétérogénéité des paramètres nuisant

quelque fois à la qualité des confrontations termes à termes avec les mesures des indicateurs des diverses composantes sur la base de leur description telle que mise en œuvre au PAD.

L'analyse portera ainsi sur les résultats relatifs aux questionnaire administré et interviews menés, ce qui nous amènera à concevoir une opinion sur les différents enjeux auxquels sont soumis les acteurs de l'audit interne et à réagir en proposant des alternatives.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

L'audit interne, que nous venons de passer en revue, devient de plus en plus une fonction d'assistance au management avec en permanence deux objectifs dont : assurer la direction de l'application de ses politiques et directives et aider les responsables concernés à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité. Son rôle primordial est de détecter les points faibles de la chaîne d'excellence déjà définis et par ricochet promouvoir plus d'efficacité tout en préservant les sécurités. Pour ce qui est de la possibilité d'externalisation de l'audit de l'ensemble des structures et activités de l'organisation, nous retenons qu'elle regorge de nombreux inconvénients à savoir :

- ? Perte du rôle de pépinière du service d'audit interne ;
- ? Perte de la maîtrise d'une fonction essentielle de l'organisation ;
- ? Perte d'un savoir faire ;
- ? Risque de perte de confidentialité et de dilution des avantages compétitifs ;
- ? Dépendance de l'organisation vis-à-vis du savoir faire et du bon vouloir du prestataire externe, source potentielle de cruelles désillusions ;
- ? Moins grande connaissance par le prestataire externe de l'organisation, de son personnel, de sa culture d'entreprise, de ses valeurs et de l'évolution permanente de ses structures ;
- ? Approches standard des missions d'audit ne convenant pas nécessairement à la spécificité de l'organisation et moindre facilité pour procéder au suivi des recommandations.

De ce fait, la fonction audit interne est considérée comme, la plus à même de rendre les meilleurs services à une organisation. Ce fait est beaucoup plus relevé lorsqu'elle est intégrée à une structure, et dans la mesure où certaines conditions sont remplies, à l'instar de :

- ? Un personnel qualifié, de haut niveau et à fort potentiel, connaissant bien « le business » de l'organisation, son style de management, sa culture et son dispositif de contrôle interne ;
- ? Un personnel qui connaît les techniques et la méthodologie de l'audit interne, connaît et respecte les normes de la profession, a le souci de sa formation permanente, et s'efforce de se tenir au courant de toutes les avancées

technologiques et des meilleures pratiques de la profession ;

? Une équipe qui s'efforce en permanence de répondre aux attentes de ses clients. D'où l'intérêt d'apprécier la pratique de cet outil de gestion au sein de l'organisation sujet de notre étude afin d'étayer certains manquements et d'y relever quelques suggestions.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE

PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA SONAPAD

INTRODUCTION

La mise en place de l'audit interne dans une entité est toujours fonction des objectifs de celle-ci et des meilleures pratiques de la profession, avec l'élaboration de nouveaux processus et d'une méthodologie axée sur les risques en collaboration avec toute l'équipe.

L'audit interne, tel que nous venons de nous rendre compte dans la revue théorique objet de la première partie de notre travail, peut faire plus, en jouant par exemple un rôle important pour la réduction des risques, l'amélioration de la gestion des coûts et l'augmentation de la valeur pour l'actionnaire.

Les éléments étudiés en amont nous permettrons dans cette seconde partie, et avec le soutien incontesté des résultats du questionnaire administré et interviews effectuées, de faire le diagnostic de la fonction existante. Il sera procédé ainsi en terme d'adéquation par rapport aux objectifs/risques de la SONAPAD, ressources humaines et méthodes de travail afin de déceler des dysfonctionnements susceptibles de faire l'objet de propositions d'amélioration. Ce qui contribuera au développement de l'efficacité et de l'efficience de l'audit interne à travers la personnalisation de la méthodologie, la gestion des bases du savoir, le programme adapté de formation et de coaching, ainsi que l'installation et l'intégration des outils.

Il sera par la suite question de nous atteler, non seulement, à exposer la pratique de l'audit interne telle qu'elle est assurée au PAD afin de l'examiner (chapitre V), de l'analyser (chapitre VI), mais aussi à faire des suggestions dans le but de l'optimisation des résultats (chapitre VII), après toutefois une brève présentation de l'entité sujet de notre étude un (chapitre IV).

Chapitre IV : Présentation du port autonome de dakar

Plus que centenaire et l'un des plus anciens et des plus modernes sur la côte ouest africaine, le Port Autonome de Dakar s'est engagé dans la mise en œuvre d'un plan de réorganisation opérationnel et technique. Mais pour une meilleure appréhension de l'entité, il paraît opportun de la présenter ainsi que les spécificités de fonctionnement qui sont celles de son service d'audit interne.

4.1 : La structure du Port Autonome de Dakar

Afin de mieux appréhender la structure du PAD dans son ensemble, il convient de présenter de prime à bord ses multiples missions et objectifs, ainsi que son organisation. Par la suite, nous pourrions faire ressortir les diverses activités auxquelles se livrent les différents services en son sein et les ressources dont disposent ces derniers pour atteindre les résultats escomptés.

4.1.1 : Missions et objectifs du PAD

La définition des objectifs à moyen et long terme du port conditionne de façon importante celle des objectifs de gestion à court terme, et ce, sur la base des missions prédéterminées et contenues dans un texte légal érigé à cet effet.

4.1.1.1 : Missions dévolues

Les missions dévolues au PAD sont inscrites dans les statuts de la société nationale en son décret n°87-1552 du 19 décembre 1987, lequel dispose en son article 4 que celle-ci a pour objet :

- ? L'exploitation, l'entretien du port maritime et de ses dépendances, la gestion de son domaine mobilier et immobilier, et l'exécution des travaux d'amélioration et d'extension de ses installations ;
- ? La création ou l'acquisition et l'exploitation de tout fonds ou établissement de même nature ;
- ? La participation par tout moyen et sous quelque forme que ce soit à toute société

créée ou à créer ;

- ? En général, la réalisation de toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières ou financières se rattachant directement ou indirectement à l'objet ci-dessus défini.

Sur la base de ces missions, des objectifs fixés au préalable devront être atteints.

4.1.1.2 : Objectifs assignés

Il existe un objectif général qui est de faire du PAD un port compétitif et le premier port de transbordement de la sous région en terme de tonnage.

Les objectifs spécifiques qui tendent vers cet objectif général sont :

- ? L'amélioration de la compétitivité par la réhabilitation, la modernisation et le développement des infrastructures et équipements ;
- ? L'optimisation de la gestion de l'outil de manière à assurer aux navires un service continu et de qualité qui soit de nature à favoriser les échanges commerciaux du Sénégal avec l'extérieur ;
- ? La simplification et la modernisation des procédures liées à la réception des navires et au transit de la marchandise ;
- ? L'amélioration de l'image de marque du PAD par l'assainissement des professions portuaires ;
- ? La maîtrise des coûts et tarifs afin de ne pas induire d'effets inflationnistes qui seraient finalement supportés par la communauté ;
- ? La production des résultats pouvant permettre au PAD d'assurer, outre l'adéquation permanente de l'outil, le respect de ses obligations vis-à-vis de l'Etat. Lesquelles consistent à s'acquitter ponctuellement des impôts et taxes qui lui sont dus et à rembourser les prêts obtenus.

Les objectifs ainsi définis ne seront réalisés que si elles sont introduites au sein d'une organisation établie à cet effet.

4.1.2 : Organisation

Le PAD, comme toute structure moderne, dispose d'une organisation assez cohérente de ses services basée cependant sur des changements intervenus du point de vue juridique et qu'il ne serait pas sans objet d'évoquer pour une certaine lisibilité.

4.1.2.1 : Statut juridique du PAD

Cet élément est primordial au début de l'étude de cette société dans la mesure où on ne saurait mieux comprendre les développements qui vont suivre sans au préalable des connaissances sommaires sur l'évolution de son statut. Qui plus est, l'audit interne est une fonction qui se retrouve beaucoup plus dans des structures à gestion privée.

L'idée de la mise sur pied d'un port à Dakar fut l'objet de la convention signée entre le Gouverneur français et la Compagnie des Messageries Impériales pour l'exploitation d'une ligne régulière entre la France et le Brésil, avec escale obligatoire à Dakar, en 1857. La Société Nationale du Port Autonome de Dakar, produit de la loi n° 87-28 du 18 août 1987, s'était au préalable substitué à l'établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) créé par l'ordonnance du 27 août 1960, pour donner à cette structure les moyens et la souplesse nécessaires à une gestion répondant aux exigences industrielles et commerciales actuelles et futures. Située à l'intersection, des principales routes maritimes desservant la côte ouest africaine, et des lignes reliant l'Europe à l'Amérique du Sud, l'Amérique du Nord à l'Afrique du Sud, elle dispose d'une situation géographique exceptionnelle. Classé dans la catégorie des entreprises parapubliques de par l'article 19 de la loi n°90-07 du 26 juin 1990, le PAD s'est doté dès lors d'une gestion de droit privé dont l'organisation des services mérite d'être présentée.

4.1.2.2 : Organisation des services

Le PAD est administré par un conseil de 13 membres se réunissant trois fois par an, et composé comme suit : un président, un représentant de la primature, le représentant du ministère des infrastructures, de l'équipement et des transports, le représentant du ministère de l'économie et des finances, le contrôle financier avec voie

consultative, la chambre de commerce et d'industrie de Dakar, la direction de la marine marchande, le syndicat des auxiliaires de transport du Sénégal, le conseil sénégalais des chargeurs, le représentant personnel du PAD, le syndicat des entreprises de manutention des ports du Sénégal et le groupement des aviateurs en hydrocarbure, les entrepôts maliens au Sénégal. Au capital social passé de cinq à vingt milliards de FCFA par incorporation des réserves suite à la décision de l'Assemblée Générale du 05 juin 2002, il est géré par un directeur général nommé par décret présidentiel.

Les différents services sont:

- ? le cabinet du directeur général composé d'un secrétariat général, de la cellule communication et relations publiques, de la cellule prospective et développement, de la cellule audit organisation et gestion de la qualité, des conseillers techniques ;
- ? les directions sectorielles (direction de l'exploitation, commerciale, financière et comptable, des services techniques) ;
- ? les départements (système d'information, ressources humaines, contrôle de gestion)
- ? les services rattachés (phares et balises, liaison maritime Dakar Gorée) suivant l'organigramme⁹ proposé et qui concourent tous à l'atteinte des objectifs escomptés par le biais des activités préalablement déterminées et à l'aide des différentes ressources allouées.

4.1.3 : Activités courantes et ressources disponibles

Les activités relatives aux navires et aux marchandises étant très diversifiées au PAD, nous nous limiterons aux plus courantes et aux diverses ressources mises en place pour les réaliser.

4.1.3.1 : Activités courantes

Guidés par l'expérience et les indicateurs des gestionnaires, nous avons retenu comme activités principales, que ce soit au niveau du débarquement, de l'embarquement, des conteneurs, du trafic véhicules ou du transit :

- ? L'accueil du navire : les services fournis par le port sont : le pilotage, le lamanage¹⁰, l'attribution d'un quai et l'avitaillement en eau, le remorquage étant réalisé par des

⁹ . Organigramme du PAD en annexe 9 (inspiré des différents organes), p : 109.

¹⁰ . Lamanage : Pilotage des navires à l'entrée et à la sortie du port.

sociétés extérieures ;

- ? La manutention de bord et le transbordement qui comprend l'ouverture des panneaux de cale, le chargement, le déchargement, le tri, le stockage pour ne citer que ceux là ;
- ? La prise en charge administrative qui est l'organisation de l'escale par le mandataire, soit :
 - les services rendus au navire comme la conduite en douane, le routage, l'avitaillement, l'organisation de l'escale du personnel, le règlement des dépenses ;
 - les services rendus à la marchandise comme la réception administrative et la mise en attente ;
- ? L'accueil de la marchandise : mise à disposition d'emplacements pour le stationnement temporaire et la préparation des cargaisons, la mise en dépôt de douane ;
- ? La gestion du domaine : gestion des occupations domaniales, amodiations¹¹ longue durée ;
- ? Surveillance et contrôle : sécurité des biens et des personnes à l'intérieur de l'enceinte portuaire.

Pour mettre en oeuvre toutes ces activités, la primordialité de certaines ressources est incontestable.

4.1.3.2 : Ressources disponibles

En ce qui concerne les ressources :

? Celles humaines constituent aujourd'hui des partenaires privilégiés des directions générales et contribuent au même titre que les autres fonctions à la création significative d'avantages concurrentiels. C'est dire qu'elles sont dorénavant devenues indissociables des stratégies des entreprises parce que jouant un rôle essentiel dans la mise en oeuvre de celles-ci. Ainsi, quel que soit le niveau d'investissement en infrastructure et équipement portuaires, ou de mise en oeuvre d'applications technologiques modernes, un port à la dimension du PAD ne peut remplir efficacement la fonction d'interface opérationnelle entre le transport maritime et terrestre sans un personnel qualifié. Il doit

¹¹ . Amodiation : Exploitation d'une terre moyennant redevance.

également être apte et dévoué dans l'accomplissement de ses tâches quotidiennes et à fournir un service de qualité à la clientèle portuaire. Pour y parvenir, les organes dirigeants du PAD ont mis en place un système de gestion et de développement des ressources humaines. Ce dernier permet de disposer non seulement d'une force de travail, mais aussi d'aptitudes et d'attitudes nécessaires pour appuyer la croissance des activités portuaires face aux pressions de la compétition interportuaire, et de l'évolution technologique face aux tensions inévitables que génèrent celles-ci. C'est ce qui est à l'origine de ce tableau¹² représentatif de l'évolution de l'effectif au sein de cette entité qui ne ménage aucun effort pour :

- ? établir des plans annuels de formation pour son personnel dans le but de mettre le PAD dans les conditions de réalisation de ses objectifs immédiats et futurs;
- ? mettre en œuvre des politiques sociales dans un souci de participer à l'épanouissement de son personnel.

? Aux différents types de marchandises et de navires correspondent des installations et des infrastructures spécifiques existantes au PAD.

Toutes ces composantes ont permis au PAD de réaliser des chiffres d'affaires progressifs de l'ordre de :

Evolution du chiffre d'affaires du PAD

(tableau n°6)

Exercices	Chiffres d'affaires	Pourcentage d'évolution
2001	13 756 296 099	/
2002	16 186 482 410	18%
2003	18 168 632 087	12.25%
2004	18 009 715 875	0.87%

La baisse de 0,87% par rapport à l'année précédente, a été expliquée par la diminution des redevances domaniales, des navires et des recettes générées par les pétroliers et les Industries Chimiques du Sénégal. Le concours du service d'audit interne n'ayant pas été le moindre, il mérite qu'une présentation soit faite sur son organisation spécifique.

¹² . Tableau représentatif de l'évolution de l'effectif en annexe 10 (inspiré des données collectées), p : 110.

4.2 : Organisation particulière du service d'audit interne

Le service d'audit interne du PAD peut être considéré comme ayant une organisation particulière dans la mesure où sa structure ne correspond pas à celle retrouvée dans nombre d'organisations modernes de l'heure.

4.2.1 : Structure organisationnelle

Avant de présenter l'audit interne tel qu'il est rattaché hiérarchiquement au sein de cette structure, il convient de faire une précision sur sa condition de mise en œuvre aujourd'hui étant entendu qu'il s'agit ici d'un service en pleine restructuration.

4.2.1.1 : Histoire du service

Créé en 1988, le SAI disposait en son sein de quatre auditeurs, qui exerçaient sous la hiérarchie de la direction de la gestion et de l'organisation. En 1995, ce service est devenu la cellule d'audit interne, sous la hiérarchie de la direction générale. Et la dernière modification, qui date de 2002, place cette cellule sous la direction du coordonnateur de la cellule audit, organisation et gestion de la qualité.

Avec les départs volontaires dont a souffert la structure, la privant ainsi de ses meilleurs éléments, le service est resté pendant quelques années en veilleuse faute de personnels. Ce n'est qu'au cours de l'exercice 2001-2002 que la mise en place de ce service, qui n'existait que sur papier, a été amorcée sous l'impulsion de la direction générale. Le concours des volontaires occupant déjà des postes de responsabilités au sein de l'entité sous forme de recrutement interne n'a pas été des moindres. Dès lors, ces derniers, qui subissent des formations appropriées à cet effet pour un recyclage essentiel, s'attellent à la tâche pour être en phase avec la conjugaison des efforts de la hiérarchie et les exigences liées à la fonction d'auditeur interne.

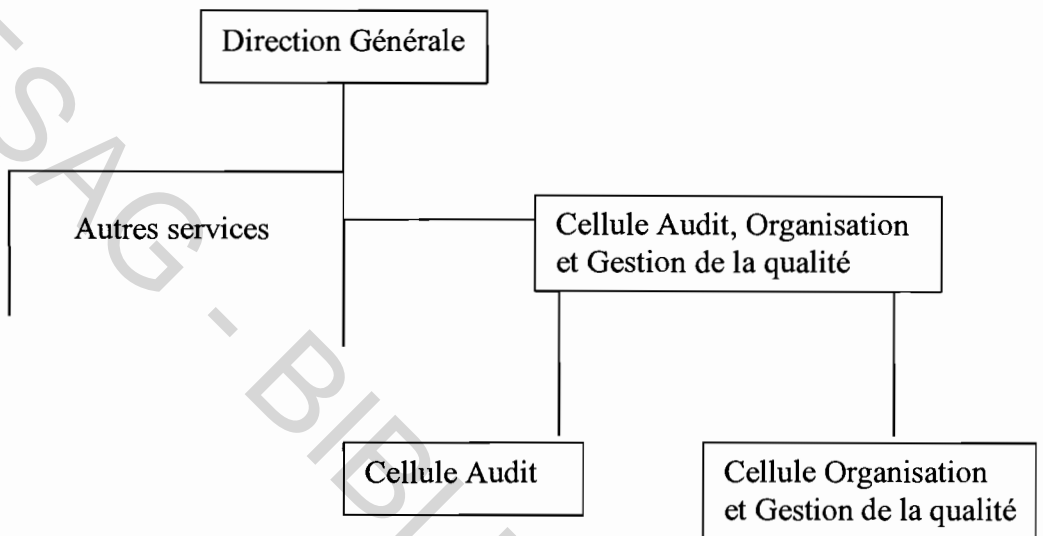
4.2.1.2 : Position hiérarchique

La cellule audit interne, dirigé par un chef, est sous la tutelle du coordonnateur de la cellule audit, organisation et gestion de la qualité en ce qui concerne son rattachement

hiérarchique (suivant l'organigramme ci-après tiré des informations recueillies). Ce qui soulève d'ores et déjà la problématique de son indépendance et de sa considération vis-à-vis des autres services de l'organisation. Toutefois, ce service en pleine restructuration s'est vu attribuer certaines ressources pour réaliser les activités qui leur ont été confiées, dans le but d'atteindre de manière impérative les objectifs fixés.

Organigramme du PAD

(figure n°8)



(Source : nous-mêmes)

4.2.2 : Activités et ressources allouées

Dans l'engagement de « Dakar : plate forme logistique de référence en Afrique », le service audit interne doit contribuer à la réalisation des performances toujours plus appréciables et irréversibles. Cela est rendu possible, avec la mise en œuvre des activités qui lui sont fixées et le concours des diverses ressources disponibles allouées à cet effet.

4.2.2.1 : Activités

Outre la réalisation des missions d'audit du port de pêche et des retenues sur les prêts véhicule et certaines avances, le service audit interne prend également une part active dans l'élaboration du manuel des procédures des revenus du PAD (rédaction et

révision), la supervision des inventaires (caisse, stocks) et de la réception de matériels. Ce service est aussi chargé de l'observation à la commission des marchés et à la commission interne de dépouillement ainsi que la participation à d'autres commissions telles que la réforme du matériel, le comité de suivi des créances, la gestion des contestations ou encore l'élaboration du fichier fournisseur, et ce grâce à l'allocation de certaines ressources nécessaires.

4.2.2.2 : Ressources allouées

Pour mener à bien ses activités et réaliser ainsi les résultats attendus, le service audit dispose d'un effectif de trois personnes dont un chef de service adjoint au coordonnateur de la cellule et de deux auditeurs internes qui bénéficient des formations selon le planning arrêté par la direction générale.

Le service dispose également du matériel tel que trois micro-ordinateurs portables, une imprimante Deskjet associée aux documents nécessaires à cet effet et un budget plus ou moins adapté suivant la vision stratégie horizon 2010.

Sur la base des interviews¹³ nous avons eu le privilège de mener et du questionnaire¹⁴ que nous avons eu l'opportunité d'administrer aux différentes structures de l'entité, des spécificités au niveau du fonctionnement même du service audit interne ont été relevées. Ce qui nous a permis par la même occasion d'effectuer une certaine analyse en relation avec les exigences théoriques étayées dans la première partie de ce travail.

¹³ : Guide d'entretien en annexe 11, p : 111.

¹⁴ : Questionnaire administré en annexe 12, p : 114.

Chapitre V : Etat de la pratique de l'audit interne

La SONAPAD, organisation moderne, comme nous venons de le souligner supra, dispose en son sein d'une cellule d'audit interne pour venir en aide à la hiérarchie dans la réalisation des objectifs qui sont les leurs. Malgré les efforts qu'elle déploie pour remplir ses missions, nous avons pu ressortir certaines spécificités liées à son fonctionnement grâce aux résultats de la collecte des données relatives au questionnaire administré et aux interviews effectués.

5.1 : Raisons de création du service

Bien que la théorie relative à l'audit interne soit unique, les raisons de création de son service, aussi bien que la pratique elle-même, varient parfois d'une entreprise à une autre. Ainsi, en ce qui concerne, le PAD, le motif de réveil de cette cellule avancé par les nouveaux auditeurs est tout simplement d'assister efficacement la direction générale dans l'accomplissement des responsabilités qui sont les siennes.

5.2 : Missions et objectifs

Le service d'audit interne, devant couvrir toutes les activités des services du PAD suivant la décision du Directeur Général du 10 janvier 2002, s'est vu confier des missions et assigner des objectifs bien définis.

5.2.1 : Missions du service d'audit interne

Suivant la décision du Directeur Général du 10 janvier 2002 portant attributions et organisation de la cellule audit, organisation et gestion de la qualité, en son article 2, le service audit a pour missions :

- ? De mettre en place les procédures de gestion administrative et financière et de les adapter à l'évolution de l'organisation et du fonctionnement des services ;
- ? D'évaluer la fiabilité et l'intégrité de l'information financière à travers les missions réalisées sur les états financiers ;
- ? De superviser les inventaires physiques afin de se rendre compte de l'existence des

- actifs et d'examiner le caractère suffisant des moyens mis en place pour sauvegarder ces actifs ;
- ? De procéder à l'évaluation des systèmes mis en place afin de s'assurer de leur respect par l'entreprise ;
- ? De procéder à l'évaluation des résultats obtenus par rapport aux objectifs que l'entreprise s'est fixés et aux moyens alloués : il s'agit de vérifier si les actions ont été efficaces ;
- ? De superviser les ventes de matériel réformé ;
- ? De suivre l'application des directives issues des rapports d'audit ;
- ? De réaliser des missions ponctuelles initiées par le Directeur Général.

5.2.2 : Objectifs du service d'audit interne

Nous avons relevé, dans la Vision stratégie horizon 2010 du PAD en matière de contrôle interne et de pilotage, l'existence des objectifs stratégiques décomposés en objectifs opérationnels. Ainsi, nous pouvons citer :

- ? La maîtrise des procédures administratives, financières et opérationnelles avec comme objectifs opérationnels : l'élaboration du manuel des procédures du PAD, sa diffusion, son application et sa mise à jour, dont le tableau peut se présenter ainsi qu'il suit;

(tableau n°7)

Objectif stratégique n°1 :

Objectif stratégique n°1 : Maîtrise des procédures administratives, financières et opérationnelles					
	Actions	Indicateurs	Délai	Coûts	Structures responsables
Elaboration du manuel de	Rédaction et validation des cycles	Fiches de procédures validées compilées dans un pré manuel	Voir planning pour chaque cycle	1 500 000	Comité de rédacteurs, opérationnels et structures concernées

procédures	Révisions des procédures : ? 4 séminaires de révisions ? Assistance	Proposition de révisions	Voir planning pour chaque cycle	2 500 000 2 000 000	Comité de rédacteurs
	Validation des propositions de révisions	Manuel validé après révision	Voir planning pour chaque cycle		Comité de pilotage
	Mise en application				Structures
	Validation du manuel	Manuel validé			DG/CA
	Edition du manuel global		Dès la validation	10 500 000	Audit
Diffusion du manuel	Diffusion du manuel		Dès l'édition du manuel		Audit et responsables des structures
	Assistance à la mise en application		Action permanente		Audit
Application et mise à jour du manuel	Suivi et mise à jour		Action permanente		Audit et structures opérationnelles

(Source : Orientation 2004-2006 de la cellule audit : 6)

- ? La mise en œuvre de mesures préventives permettant de minimiser les risques dans l'entreprise avec l'identification des risques, l'élaboration du programme d'audit réaliste et relatifs aux domaines sensibles, la réalisation de ce programme et le suivi des recommandations.

Parallèlement, on y retrouve comme orientation pour le compte de 2005-2006 :

- ? La finalisation du manuel de procédures des cycles de, dépenses, ressources humaines, trésorerie, stocks et immobilisations ;

? L'élaboration du programme d'audit réaliste sur le carburant, la gestion de l'eau, les activités de pêche, les navires, le domaine, les terre-pleins banalisés, les retenues sur la paie (avance et prêts), la facturation, la trésorerie et le recouvrement.

Ceci a été représenté par la même orientation citée supra ainsi qu'il suit :

(tableau n°8)

Objectif n°2

Objectif stratégique n° 2 : Mise en œuvre de mesures préventives des risques					
	Actions	Indicateurs	Délai	Coûts	Structures responsables
Plan d'audit	Réalisation de missions d'audit	Rapports d'audit			Audit
	Identification des risques	Cartographie des risques			Audit
	Elaboration d'un programme d'audit réaliste des domaines sensibles	Plan d'audit pluriannuel			Audit

(Source : orientation 2005-2006 : 7)

Tous ces missions et objectifs ne pourront prétendre à la réalisation, que s'ils sont formulés en direction d'une organisation bien définie au préalable.

5.3 : Organisation du service audit interne

Structure fragile telle que décrite par ses occupants, le service audit interne pris sur son plan organisationnel ne permet pas totalement à ses agents de réaliser des missions de façon aisée. Ce service est rattaché hiérarchiquement à la cellule audit, organisation et gestion de la qualité. Cellule disposant à sa tête d'un coordonnateur qui rend compte au directeur général. La position de cette cellule n'est pas moins importante, à en croire son personnel, dans la mesure où la direction générale s'y sent

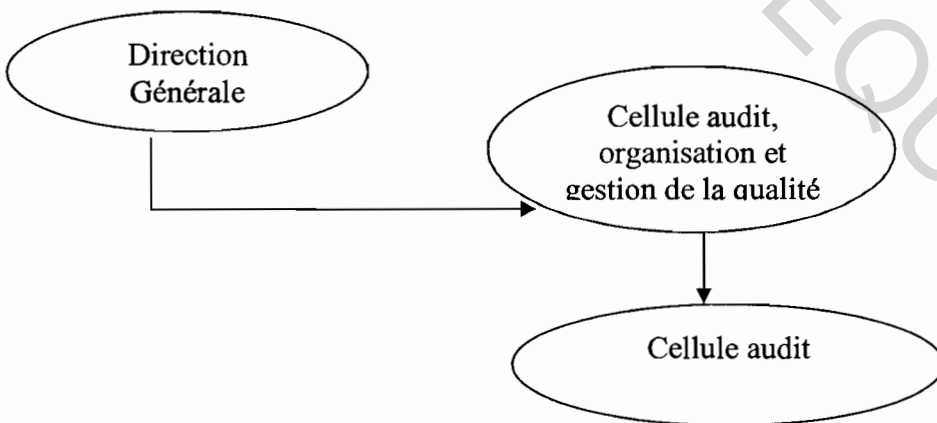
impliquée au premier chef, biaisant quelque peu le facteur « indépendance » qui devrait être le maître mot dans la réalisation des missions.

Face aux autres structures de l'organisation, le service audit interne a du mal à être reconnu. Les raisons de cette situation résident dans le fait que la plupart d'entre elles n'ont pas une idée véritable de ce qu'est l'audit interne et de la place qu'occupe son service dans une entreprise. Pendant que certains pensent qu'il s'agit d'une fonction de prévention et de détection des fraudes, d'autres y voient un conseiller de la direction générale. La différence entre l'audit interne et le contrôle de gestion ne leur paraissant pas nette, ceux dont les services ont déjà fait l'objet de mission de la part du SAI ont trouvé satisfaisant le déroulement des travaux, bien que des efforts considérables restent à faire. Que ce soit au niveau de l'envoi de l'ordre de mission, de l'explication de leur part dans les objectifs de cette mission, du rôle essentiel et de l'activité du SAI, qu'au niveau de la réception du projet de rapport pour amendement. Dans le même sens, les informations recueillies furent traitées de manière plus ou moins fiable et convaincante, les arguments pris en compte par les auditeurs, les points de vue pris en considération, les délais d'émission des rapports respectés et les recommandations jugées quelque peu réalistes et pertinentes.

Ainsi, le rattachement hiérarchique de cette cellule peut se présenter comme suit :

(figure n°9)

Rattachement de la cellule audit interne



(Source : nous-mêmes)

Pour les besoins de son fonctionnement, ce service dispose de quelques ressources aussi bien humaines que financières et matérielles.

5.4 : Ressources

En ce qui concerne les ressources humaines, la cellule audit est composée de deux auditeurs et d'un chef de cellule qui s'attèlent chaque jour à la tâche qui leur est confiée. Elle est administrée par le coordonnateur de la cellule audit, organisation et gestion de la qualité.

Financièrement, une ligne budgétaire est prévue chaque année dans le budget général en fonction des orientations liées à l'exercice en question. Pour l'instant, le budget alloué à ce service est à même de couvrir les diverses charges liées aux activités dans la mesure où ces dernières ne sont pas encore intenses.

Pour ce qui est des ressources matérielles, le service dispose de trois micro-ordinateurs portables, d'une imprimante Deskjet et non d'un progiciel. A ce niveau, les auditeurs sont confrontés au problème de vétusté de deux micro-ordinateurs. L'exiguïté des locaux et la sauvegarde des fichiers constituent également leurs difficultés quotidiennes quand on sait combien leur contribution à l'acquisition de certains supports de communication serait essentielle.

5.5 : Supports de communication

Les supports exigés par les normes tels que la charte, le plan d'audit sont : pour le premier en phase de rédaction, et pour le second en phase d'établissement par le responsable de la cellule audit. Pour ce qui est du manuel, seules ont été rédigées jusque là, et ce depuis mi 2005, les procédures sur le cycle revenus, et avec comme principal acteur la cellule audit. A ce jour, aucune mise à jour n'a été faite sur la question. Pour ce qui est des évaluations, aucune procédure n'a encore été déterminée pour nous permettre d'en effectuer quelques unes. Par conséquent, le contrôle interne n'a pas encore été évalué d'autant plus que nous nous trouvons provisoirement plus dans une phase de formation des acteurs et de connaissance du système du PAD que dans une phase d'activité proprement dite du service. Pour la compréhension du contrôle interne,

nous estimons qu'il s'agit d'un ensemble des sécurités qui contribue à la maîtrise de l'entreprise. Mais l'appréciation faite du service de contrôle interne du PAD reste pour le moment confidentiel, surtout vis à vis de ceux qui ne font pas partie de cette organisation.

Concernant les supports exigés par la pratique, on retrouve l'utilisation du dossier synthétique qui incite à la maîtrise de l'avancement de la mission sous son aspect qualité/fiabilité et responsabilité du chef de mission. Avec ce dossier de référence, le responsable de la cellule suit les résultats et contrôle la qualité du travail. La capitalisation du savoir faire du service en est également faite en vue de missions sur les thèmes similaires. Le dossier analytique est quelque peu abordé, permettant de rassembler les éléments issus de la vérification. Les dossiers annexe et administratif ne sont pas en reste pour le regroupement des informations historiques sur la fonction auditée, le planning et le contrôle même de la mission. On a aussi relevé l'utilisation de la FRAP dans ce service comme outil de formalisation des travaux. Les auditeurs se servent dans le même ordre d'idée d'une documentation de diverses sources dont : séminaires ou Internet pour ne citer que celles là. Toutefois, gérer un personnel non encore qualifié dans un domaine précis n'a pas toujours été la chose la mieux partagée.

5.6 : Gestion des ressources humaines

Les auditeurs de cette cellule ont été recrutés en interne sur la base du volontariat pour rejoindre ce service laissé dans les oubliettes depuis un certain nombre d'années. A titre d'illustration, le chef de cellule venait de la direction administrative et financière. Sur le plan du profil, on ne saurait affirmer qu'ils disposent de bonnes aptitudes à communiquer, à analyser, à écouter et encore moins une connaissance parfaite des techniques d'audit dans la mesure où la plupart des audités déclarent ne rien savoir sur cette fonction. Egalement, la méthodologie de l'audit n'étant pas maîtrisée totalement, ils essaient tout simplement de respecter les principes fondamentaux que sont l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et l'indépendance, la perfection n'étant pas de ce monde. Par ailleurs, ils ont une connaissance assez poussée des nouvelles normes, et qu'ils tentent de mettre en pratique dans l'espoir de devenir forgeron à force de forger. Seulement, certains opérationnels disent avoir des relations quelque peu conflictuelles avec des auditeurs parfois arrogants durant leurs missions.

Ne disposant pas encore de bases solides en matière d'audit, par manque d'expérience suffisante en trois ans, ils sont soumis à un programme annuel ou biennuel de formation composé essentiellement des séminaires (auxquels on associe la documentation) dans le but d'améliorer leurs connaissances et compétence dans ce domaine d'activité. Ce qui devrait leur permettre d'assurer leurs fonctions d'auditeur avec sérénité. C'est ainsi que deux auditeurs subirent en 2004 par exemple, une formation au contrôle interne. Aussi, des formations parallèles sont suivies à l'instar de celle effectuée en informatique pour toute l'équipe, toujours en 2004, et portant sur Windows, Word, Excel, Access et Power point. Toutes ces formations sont cohérentes et adaptées. Leur préoccupation réside néanmoins sur leur fréquence. Aussi, ils auraient souhaité suivre un programme de cours accéléré en audit surtout en cours du soir pour compléter la théorie acquise dans les séminaires. Le service étant en restructuration avec un nouveau personnel, on ne saurait parler pour l'instant de l'existence effective d'un plan de carrière. Surtout quand on sait que gérer une carrière, c'est former, évaluer et planifier indépendamment des types d'audit susceptibles d'être réalisés par les auditeurs.

5.7 : Types d'audit

Pour ce qui est des types d'audit réalisés par cette cellule, on ne peut que faire allusion à quelques audits de conformité et d'efficacité. On citera à cet effet ceux réalisés au niveau :

- Du port de pêche, suivi des recommandations ;
- Des retenues sur les prêts véhicule et les avances de certaines fêtes des trois dernières années, le service ne réalisant véritablement pas de mission. Ce qui rend difficile une bonne appréciation de la démarche de conduite des missions.

5.8 : Démarche de conduite des missions

Dans cette rubrique plus que essentielle dans tout service d'audit interne, des spécificités relatives à la préparation de la mission, à sa réalisation et à sa conclusion peuvent être observées. Ainsi,

Pour ce qui est de la préparation des missions, la prise de connaissance qui permet à l'auditeur de posséder la culture et la technique du sujet à auditer n'est pas suffisamment menée. Sont tout de même respectés à ce stade, l'ordre de mission et la définition des objectifs. L'identification et l'évaluation des risques constituent encore une difficulté pour les membres de ce service. Il faut noter par ailleurs que la constitution des équipes de travail ne pose pas de problème ici, dans la mesure où on se trouve en présence de deux auditeurs (qui font déjà implicitement équipe) supervisés par un chef de cellule. Seulement, ce dernier fait souvent partie de l'équipe pour certaines missions. Il reste à souligner qu'aucune mission inopinée n'a été réalisée jusque là.

Concernant la réalisation, on y retrouve la réunion d'ouverture. Les preuves, cohérences et validations sont établies pour la rédaction du projet de rapport. Le programme d'audit constitué entre autre du planning d'audit (que le service a des difficultés à établir) n'est pas dressé suivant les normes en la matière. Aussi, aucune trace de QCI n'a été remarquée nulle part dans le processus des quelques missions réalisées.

Enfin, la conclusion de la mission, elle, respecte toutes ses étapes du projet de rapport à celui définitif. Comme critères de succès d'une mission, nous déterminons à notre niveau, la réussite de la mise en œuvre et du suivi des recommandations, synonyme dans une moindre mesure, de satisfaction des audités. Les missions durent en moyenne un mois et les rapports subséquents sont communiqués à la direction générale et aux audités, même si au fond certains outils et techniques rencontrent encore des difficultés à s'implanter au sein de ce service.

5.9 : Outils et techniques

De l'entretien mené, il ressort que certains outils en matière d'audit n'ont pas encore vu le jour dans cette cellule, en l'occurrence des interviews, questions écrites, sondages statistiques, piste d'audit et grille d'analyse des tâches. Tout de même, on mentionne la bonne intégration de l'outil informatique, de la méthode de vérification et de rapprochement, de l'observation physique et de la narration. Pour ce qui est des techniques, la plupart font déjà l'objet d'utilisation, à l'exemple de l'étude préliminaire,

des recherches sur le terrain ou des papiers de travail. Toutefois, le programme et les conclusions d'audit éprouvent toujours des difficultés à s'établir efficacement. Pour cela la conduite des missions jusque là ordonnées par le directeur général s'effectue en dehors d'un système de planification véritable.

5.10 : Système de planification et gestion des missions

Il faut tout d'abord noter que la direction générale, procède de façon discrétionnaire pour ordonner les missions. Elle se fonde sur ce qu'elle considère constituer des domaines prioritaires pour elle.

Le système de planification des missions, supervisé par la direction générale, dépend de critères majeurs à l'exemple de l'analyse des risques. Ce critère ayant encore des difficultés à s'effectuer, le service d'audit n'a pas de possibilité d'établir un plan d'audit véritable, handicapé en plus par le fait qu'il ne peut réaliser de mission que celle ordonnée par la direction générale.

Une fois la mission ordonnée par la direction générale, sa réalisation est amorcée en suivant le processus normal et en essayant, tant bien que mal, de respecter la procédure telle que relevé supra. Sa gestion est réalisée par le chef de cellule (en relation avec ses deux auditeurs), qui a le devoir de rendre compte au coordonnateur de la cellule audit, organisation et gestion de la qualité. Ce dernier devrait assurer à son tour un certain contrôle des activités effectuées.

5.11: Contrôle et évaluation des activités du service

Des résultats de l'entretien, il ressort qu'aucune méthode de contrôle ou d'évaluation des activités du service d'audit interne n'a encore été pensée, et encore moins mise en œuvre aussi bien par les agents de ce service que par la hiérarchie. Donc, le personnel de l'audit se contente de réaliser les missions décidées par la direction générale et de suivre le processus de mise en œuvre des recommandations sans pour autant se préoccuper du degré de satisfaction des audités.

Pour ce qui est de l'évaluation des agents eux-mêmes, cette idée n'est pas encore à l'ordre du jour. Par conséquent, le responsable du service n'évalue pas ses deux auditeurs, et personne n'est chargée de le faire à son endroit, du moins pour le moment. Comme principale réalisation effectuée par le service audit interne, il est question uniquement du manuel de procédures sur le cycle revenu dont la rédaction s'est achevée dans la première moitié de l'année 2005. Cette réalité ne paraît pas satisfaisante et devrait contribuer à la sollicitation des auditeurs externes dans le cadre de l'exécution de certaines missions spécifiques.

5.12 : Relation avec les auditeurs externes

Aucune relation, encore moins une coordination n'existe pour le moment entre les auditeurs internes de cette cellule et les auditeurs externes. D'après les agents de ce service, il n'est pas de leur ressort d'établir une quelconque cohabitation, sur un plan pratique, avec les auditeurs externes. Cet enjeu est à l'entière discrétion des organes de direction de l'entité bien qu'ils reconnaissent qu'il existe des différences fondamentales entre les deux professions.

La pratique de l'audit interne au sein de la SONAPAD telle qu'étayée dans les développements qui précèdent, reflète les moyens dont disposent certains services d'audit pour leur épanouissement, mais aussi les handicaps auxquels d'autres peuvent faire face pour mener à bien les missions qui sont les leurs. Ce qui pourrait par la même occasion constituer une entrave à l'atteinte des objectifs de la cellule. Tous ces constats appellent une analyse conséquente de cette pratique, ainsi que des recommandations, si besoin, dans le but d'améliorer les activités d'audit de cette cellule.

Chapitre VI : Analyse de la pratique de l'audit interne

A la suite des réalités relatives à la pratique de l'audit interne, une analyse mérite d'être faite. De ce fait, bien que l'absence de professionnels et les anomalies remarquées ne rendent pas du tout crédibles les résultats des missions conduites par cette cellule, des points forts peuvent toutefois être relevés. Par ailleurs, il existe de nombreuses faiblesses que nous ne pouvons citer exhaustivement dans le cadre de cette étude.

6.1: Diverses forces relevées

Il s'agit ici des efforts fournis par la cellule d'audit interne. Elles se rapportent également aux différents atouts dont les agents de cette cellule disposent pour mener à bien leurs activités et pouvoir remplir les missions qui leur sont confiées. Ainsi, elles concernent aussi bien la prise de conscience, l'organisation que la pratique.

6.1.1: Conscience de la nécessité et de la portée de l'audit interne

Il est utile d'aborder au préalable la prise de conscience de la nécessité de l'audit interne avant d'apporter des précisions sur sa portée.

6.1.1.1 : Nécessité de l'audit interne

La réactualisation de la cellule audit interne en 2002 ne relève pas du hasard. Suite à certaines difficultés sur le plan de la gestion et de la maîtrise des risques qu'a connu le PAD, avec le départ volontaire des auditeurs intervenu en 1995, les autorités de cette organisation ont jugé utile de réveiller cette cellule. Cette attitude est tout simplement synonyme de la reconnaissance par les différents acteurs de l'importance que revêt cette fonction au sein d'une organisation qui se veut moderne en vue d'assurer son efficacité et sa pérennité. Par ce fait même, les dirigeants affirment leur volonté d'éviter d'éventuels dérapages bien qu'il faille au préalable faire connaître la portée de l'audit interne à tout le personnel.

6.1.1.2 : Reconnaissance de la portée de l'audit interne

A la suite des résultats obtenus des questionnaires, on ne saurait dire que l'unanimité est observée sur la capacité qu'a la fonction d'audit interne à aider les opérationnels à améliorer leurs méthodes de travail et par ricochet la gestion du PAD. Seulement, des résultats recueillis au niveau de certains directeurs, chefs de département et chefs de service, qui attribuent un pourcentage de 53% à la reconnaissance de la portée de l'audit interne, nous pouvons affirmer qu'il s'agit là d'un atout considérable qui reste à capitaliser. Un pourcentage qui pourrait être amélioré par des actions des agents de la cellule audit interne pour mieux faire connaître le service et son utilité aux autres opérationnels de l'organisation.

6.1.2 : Motivation du personnel

Avec les conditions d'existence de cette cellule et suite aux résultats de l'entretien mené, nous relevons comme première force, la volonté de ce personnel recruté en interne d'embrasser cette nouvelle fonction en pleine mutation, ou mieux d'accepter d'évoluer sur ce terrain glissant qu'est celui de l'audit interne sans disposition aucune des compétence et expérience requises en la matière. Ce qui suppose qu'ils ont accepté toute contrainte relative à cet enjeu, et surtout en terme de formation, pour acquérir des connaissances nécessaires leur permettant d'exercer en toute quiétude.

Aussi, malgré le fait qu'ils aient un grand défi à relever, avec les missions d'audit ordonnées par la direction générale, parce que novice dans la fonction et sans oublier les formations qu'ils se doivent de suivre, ce personnel se voit confier d'autres missions privilégiées pour l'heure. Nous pouvons citer en termes d'exemple : la supervision des inventaires physiques et le compte rendu de l'existence des actifs, l'examen du caractère suffisant des moyens mis en place pour sauvegarder ces actifs et la supervision des ventes de matériel réformé pour ne citer que celles là. Bien qu'elles relaient au second rang les missions traditionnelles, elles entrent tout de même dans le cadre de l'audit interne et nécessitent l'utilisation de certains outils.

6.1.3 : Utilisation de certains moyens de communication

Concernant ces moyens, nous relevons l'utilisation du dossier synthétique, du dossier analytique, des dossiers annexe et administratif, et de la FRAP. Ce qui permet une bonne maîtrise de l'avancement des missions, un regroupement des informations et une formulation des travaux. Ainsi, on dénote une certaine volonté d'amélioration qui anime les agents de la cellule audit interne malgré le fait qu'il n'existe aucun professionnel en leur sein.

Pour ce qui est des outils, nous signalons la bonne intégration de l'outil informatique, de la méthode de rapprochement et de vérification, de l'observation physique et de la narration. Ce qui fait ressortir la volonté de modernisation du service afin d'éviter un certain retard par rapport aux avancées de la mondialisation.

Certaines techniques, telles que l'étude préliminaire, les recherches sur le terrain et les papiers de travail sont également en utilisation dans cette structure. Ce qui contribue à observer dans une certaine mesure la méthodologie de l'audit interne, même si des faiblesses pouvant toucher tout le système existent.

6.2 : Faiblesses constatées

Des insuffisances sont relevées dans la pratique de l'audit interne telle que réalisée à la SONAPAD. Les faiblesses dont il est question ici concernent aussi bien le domaine organisationnel que fonctionnel, sans toutefois oublier de faire état de la perception de ce concept par certains agents de l'organisation.

6.2.1 : Perception de l'audit interne

Certains personnels de la SONAPAD n'ont pas une assez bonne perception de l'audit interne. Il ressort des questionnaires administrés qu'une bonne partie n'y voit pas une différence avec le contrôle interne, relevant qu'il ne s'agit que d'un jeu de mot.

Quelques cadres considèrent la cellule de l'audit interne comme un service de détection des fraudes, surtout à l'heure où la bonne gouvernance bat son plein. Pour une acceptation et une mise en œuvre efficace dans cette organisation, l'audit interne devrait être au préalable bien compris de la part des différents protagonistes.

Cette appréhension limitée de l'audit interne par le personnel constitue une faiblesse et n'est pas de nature à favoriser l'adhésion des agents à sa promotion, bien qu'ils reconnaissent la portée de la fonction qui comporte également des insuffisances au niveau de son organisation.

6.2.2 : Position hiérarchique

L'audit interne tel que conçu et appliqué à la SONAPAD n'a pas une position de privilège vis à vis de la direction générale. Rattachée au coordonnateur de la cellule audit, organisation et gestion de la qualité agissant comme intermédiaire entre la direction générale et la cellule audit, cette dernière ne saurait jouer, en toute quiétude, son rôle de conseiller au management. Ce rattachement, avec main mise de la direction générale pouvons nous dire, ne contribue pas à instaurer une certaine indépendance primordiale à tout service d'audit interne d'après la norme 1110, qui exige que le responsable de l'audit interne relève d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités.

Aussi, cette situation ne lui permet pas d'avoir les « mains libres » dans la conduite de ses travaux. Egalement, l'auditeur ne saurait prétendre à l'accès à toutes les informations nécessaires et désirées, et à l'intervention dans toutes les fonctions et activités de l'organisation. Les missions n'étant ordonnées que par la direction générale, l'effet dissuasif qu'aurait pu avoir l'audit interne sur ceux qui auraient été tentés de contourner le dispositif de contrôle interne se voit presque anéanti, encore que des insuffisances sur le plan fonctionnel handicapent déjà quelque peu la cellule.

6.2.3 : Insuffisances de fonctionnement

Elles tiennent essentiellement à la non évaluation du contrôle interne, à la conduite des missions, à l'insuffisance de certains moyens techniques, humains et matériels, et au contrôle et évaluation des activités.

6.2.3.1 : Non évaluation du système de contrôle interne

On ne retrouve pas l'évaluation du système de contrôle interne dans les missions dévolues à la cellule audit interne. N'ayant remarqué nulle part la trace des questionnaires de contrôle interne, on en déduit que ces derniers ne sont pas utilisés au cours des missions d'audit pour évaluer éventuellement l'état du contrôle interne. Dans cette situation, il serait difficile à l'audit interne d'établir que le dispositif permanent mis en place par la direction générale réduit les risques et assure la conduite ordonnée et efficace des affaires de l'organisation. Par conséquent, l'audit interne ne pourrait prétendre une quelconque amélioration de ce système, et par ricochet, tout le processus d'audit interne, en ce qui concerne la conduite des missions telle qu'elle est menée par les agents de la cellule.

6.2.3.2 : Conduite des missions

Au cours des missions conduites par le service d'audit, il a été constaté pendant la préparation, l'absence des dossiers archivés, qui ne contribue pas du tout à favoriser cet exercice. L'évaluation des risques est nécessaire à l'identification des endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire pour permettre à l'auditeur de construire son programme en fonction des menaces et de ce qui a pu être mis en place pour y faire face. Mais elle est l'une des difficultés de fonctionnement majeures qui plane sur ce service. Alors, un tableau des risques cohérent dans ces circonstances devient peu probable, encore qu'une insuffisance de personnel constitue déjà en elle-même un risque important pour la conduite des activités de la cellule.

6.2.3.3 : Insuffisance de moyens humains

Le nombre insuffisant de personnel constitue indubitablement une entrave considérable au développement de cette activité au sein de la SONAPAD. Nous relevons aussi le fait qu'il n'existe au sein de la cellule audit interne aucun professionnel ou expérimenté en la matière pour un service en pleine restructuration. Ce qui amène à relever l'inobservation de la norme 1210 qui exige des auditeurs internes, des connaissances, savoir-faire et autres compétences nécessaires à l'exercice des responsabilités individuelles.

Cette cellule est animée par un chef de cellule qui ne compte aucune expérience à son actif dans ce domaine. Ce qui ne paraît pas suffisant pour le volume et l'étendue des activités de cette organisation. Aussi, la formation de base étant absente, et compte tenu de la spécificité de la fonction audit interne, qui est une fonction normée et astreinte à une méthodologie de rigueur, les simples séminaires de formation, à notre avis, ne peuvent pas permettre au chef de cette cellule de bien mener ses activités. Cette situation se ressent d'ailleurs sur la gestion de la cellule. Ajouté à cela le défaut d'utilisation de certains moyens techniques, ce manque de formation est l'une des raisons pour laquelle cette structure négocie toujours sa phase de lancement après presque cinq années de réouverture.

6.2.3.4 : Moyens techniques

Le défaut d'utilisation de certains outils et techniques ne favorise pas le réalisme et la pertinence de certains rapports d'audit.

La charte de l'audit interne exigée par la norme 1000, et qui est l'acte constitutif de l'audit interne dans une organisation, censé définir la politique en vigueur dans la structure, la position du service au sein de l'entité, l'accès aux documents, aux personnes et aux biens pour une meilleure exécution des missions confiées, n'existe pas encore à la SONAPAD.

Le manuel d'audit également ne figure pas pour le moment dans la documentation de cette cellule, quand on sait qu'il aurait pu permettre, avec la charte,

de confirmer la légitimité de cette fonction et de refléter l'organisation et les habitudes de travail dans cette cellule.

Le plan d'audit est inexistant. La restriction du champ d'intervention de l'audit interne peut s'expliquer par l'absence de plan d'audit et d'une cartographie des risques qui auraient pu orienter les missions d'audit vers des domaines sensibles. L'absence de ce plan ne permet pas que les différentes missions à effectuer soient soutenues par un programme annuel et que l'ensemble des activités soit cerné sur un plan global. Pourtant, son élaboration conduit à une numérotation de l'ensemble des missions, au calcul des coefficients de risque dans le but de définir les périodes d'intervention, à l'association des différents responsables à l'élaboration des projets de plans et à l'ajustement du plan en fonction des ressources et de la disponibilité des auditeurs.

L'efficacité de l'audit interne étant fonction de la qualité du système de contrôle interne dont il est chargé de l'évaluation, une insuffisance considérable est remarquée au niveau du manuel des procédures. Rédigé en principal par les agents de l'audit interne, ce qui ne devait pas être le cas, ce manuel qui ne contient que les procédures sur le cycle revenu diffusées en mi 2005, reste encore incomplet. Les moyens techniques permettent de spécifier la fonction audit interne et à la faire connaître de plus en plus. Une telle carence, associée à celle de matériels nécessaires, ne peut que contribuer à entretenir des confusions et à priver l'audit interne de légitimité et de communication.

6.2.3.5 : Moyens matériels

Les agents de l'audit interne doivent se trouver dans des dispositions suffisantes et adéquates pour leur permettre de mener à bien les activités qui leur sont confiées. C'est ce qui ressort de la norme 2030. Pour ce qui est de ces ressources matérielles, la vétusté des micro-ordinateurs, l'absence de matériel de sauvegarde des fichiers ainsi que l'exiguïté des locaux ne rendent pas favorables les conditions de travail. A cela, il faut ajouter le fait qu'aucune évaluation n'est faite pour permettre un contrôle continu de l'efficacité de l'audit interne.

6.2.3.6 : Evaluation des activités

L'évaluation formelle de la performance des auditeurs, portant sur tous les aspects de la fonction, permet d'effectuer un contrôle qualité en vue d'une amélioration continue des prestations de l'audit interne. Selon la norme 1300, le programme d'assurance et d'amélioration qualité devant être élaboré et tenu à jour, inclut la réalisation périodique d'évaluations internes et externes de la qualité ainsi qu'un suivi interne continu. Mais, l'absence de systèmes et de critères d'évaluation, aussi bien des activités de l'audit que des agents eux-mêmes, baignant dans cette cellule, ne peut aider l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux opérations de l'organisation.

A la fin de ces développements, nous relevons comme première force, malgré les conditions d'existence de cette cellule et suite aux résultats de l'entretien mené, la volonté de ce personnel recruté en interne d'embrasser cette nouvelle fonction en pleine mutation, ou mieux d'accepter d'évoluer sur ce terrain glissant qu'est celui de l'audit interne sans disposition aucune des compétence et expérience requises en la matière. Ce qui suppose qu'ils ont accepté toute contrainte relative à cet enjeu, et surtout en terme de formation, pour acquérir des connaissances nécessaires leur permettant d'exercer en toute quiétude.

Aussi, malgré le fait qu'ils aient un grand défi à relever, avec les missions d'audit ordonnées par la direction générale, parce que novice dans la fonction et sans oublier les formations qu'ils se doivent de suivre, ce personnel se voit confier d'autres missions privilégiées pour l'heure. Nous pouvons citer en termes d'exemple : la supervision des inventaires physiques et le compte rendu de l'existence des actifs, l'examen du caractère suffisant des moyens mis en place pour sauvegarder ces actifs et de superviser les ventes de matériel réformé pour ne citer que celles là. Bien qu'elles relaient au second rang les missions traditionnelles, elles entrent tout de même dans le cadre de l'audit interne. Ceci pouvant bien être considéré comme une des faiblesses, non pas seulement du service d'audit interne, mais de tout le système avec à sa tête la direction générale.

Des faiblesses, telles que, l'absence de certains outils de travail, ou leur non maîtrise handicapent quelque peu les différents audits menés et donnent libre jeu à la

hiérarchie d'octroyer des missions supplémentaires, parfois étrangères au domaine de l'audit. C'est d'ailleurs ce qu'entraîne par exemple l'absence de la charte chargée également de définir l'étendue des missions et leur champ d'application, les procédures, les relations avec les organes externes de vérification, à l'exemple des commissaires aux comptes, les pouvoirs et les normes professionnelles. De ce fait, son élaboration et sa diffusion conduisent inéluctablement, à la détermination de la nature et de l'importance du travail à réaliser, et détaillé dans le plan d'audit.

Egalement, la position hiérarchique de cette cellule, couronnée par le fait que les audits réalisés par ce service sont ceux ordonnés uniquement par la direction générale, ne favorise pas assez l'exercice en toute indépendance de cette fonction.

Par ailleurs, la majorité des services de cette organisation objet de notre étude restent encore non audités, tout simplement faute de plan d'audit ; les missions menées par ce service étant ponctuellement ordonnées par la hiérarchie lorsque cette dernière le juge nécessaire.

A côté du défaut de communication de la part des auditeurs, nous relevons de manière générale une absence de professionnalisme de la part de ce personnel pourtant plein de volonté. Il devrait entreprendre des efforts dans ce sens en vue d'une certaine amélioration dans la conduite des différentes missions qui lui sont confiées.

Les raisons avancées, notamment pour justifier ces anomalies importantes se résument au fait qu'il s'agit d'une structure en pleine réorganisation, et que du temps et des moyens devraient lui être consacrés pour atteindre des résultats escomptés notamment en terme de formation. Pour ce qui est de l'absence de professionnel, une raison valable n'a nullement été avancée sinon de responsabiliser davantage certains personnels volontaires et de faire tourner l'effectif déjà existant. Ce qui éviterait dans une certaine mesure les départs souvent observés, comme cela fut le cas des premiers auditeurs de la structure, constituant ainsi un handicap au niveau de la pratique de cette fonction dans l'organisation. Toutes ces analyses appellent des recommandations à suivre en rapport avec les actions prévues.

Chapitre VII : Recommandations retenues

A la suite des réalités relatives au fonctionnement de l'audit interne et à l'analyse qui en a été faite, il apparaît opportun, de proposer des solutions, au niveau des différents points abordés. Ces points concernent essentiellement la redéfinition des missions et objectifs du service, la réorganisation de ce service ainsi qu'une nouvelle vision de son fonctionnement. Cette approche s'achemine ainsi dans le sens d'une amélioration de la contribution du service audit interne en particulier, et de tout le système en général.

7.1: Redéfinition des missions et objectifs du service

Concernant les missions ordonnées par la direction générale, celle ci devrait procéder à leur révision de sorte qu'elles ne puissent concerner que le domaine de l'audit interne spécifiquement. Ce qui permettrait aux différents auditeurs de se donner à fond pour la tâche qui est la leur, afin de produire des résultats à la hauteur des attentes de la hiérarchie. Parce qu'avec un champ de missions indéfini, sortant parfois de celui de l'audit, le responsable du service audit interne pourrait prétexter la diversité des charges qui leur sont confiées pour justifier la non ou mauvaise réalisation des missions même de l'audit. Ce qui justifierait l'obligation de moyens par laquelle sont liés les auditeurs internes.

Pour ce qui est des objectifs, la direction générale devrait revoir le rôle que le SAI aura à jouer dans l'élaboration du manuel des procédures. Car, il devrait participer tout simplement à sa rédaction, comme tout autre service, et non être en charge de sa rédaction.

En fonction des anomalies relevées sur le plan organisationnel, des propositions accompagnées des explications, concerneront le rattachement hiérarchique du service étudié bien que la décision ultime soit à la discrétion de la direction générale.

7.2 : Réorganisation du service d'audit interne

Elle porte sur la position hiérarchique du service d'audit interne, les ressources qui lui sont allouées et des outils de communication dont il use pour exercer ses activités.

7.2.1 : Position hiérarchique

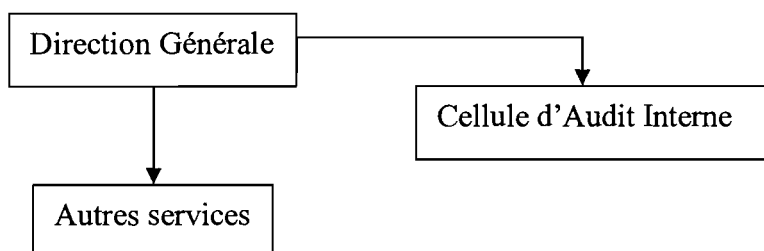
La mise en œuvre efficace de l'audit interne dans une organisation suppose que son service se trouve à un niveau hiérarchique qui permette aux auditeurs d'effectuer leur travail en toute objectivité.

Le conseil d'administration du PAD devrait modifier la position du SAI dans l'organigramme de l'entreprise. Il pourrait décider de le rattacher, soit à lui-même, soit à la direction générale. Ceci :

- ? Etablirait un contact direct (non plus par l'intermédiaire d'un coordonnateur) avec la hiérarchie à qui le responsable du SAI devrait désormais rendre compte ;
- ? Devrait amener les auditeurs internes à disposer d'une marge de manoeuvre entière leur permettant de s'exprimer sur tout sujet dès lors qu'il a un impact négatif sur le fonctionnement, voire sur la survie de l'entreprise au regard des objectifs qu'elle a préalablement fixés ;
- ? Favoriserait alors l'établissement d'une relation de confiance implicite dans laquelle l'organisation dans son ensemble sait qu'elle a tout intérêt à assurer à ses auditeurs, en tous cas en interne, une indépendance dont les premiers garants sont précisément les dirigeants de la société. D'où cette proposition de rattachement :

Proposition de rattachement hiérarchique

(figure n°10)



(Source : nous-mêmes)

Le responsable de cette cellule porterait ainsi le grade de chef de cellule et pourrait mieux assumer sa fonction d'assistante de la hiérarchie dans l'exercice effectif de ses responsabilités. Une assistance qui devrait comprendre des enquêtes effectuées, la fourniture des analyses, des évaluations, des recommandations, des avis et des informations à propos des activités ayant fait l'objet d'un audit dans le cadre des différentes missions définies dans le plan d'audit, et pour lesquelles des ressources ont été spécialement allouées.

7.2.2 : Ressources allouées

Sur le plan matériel, la direction générale devrait prendre des dispositions pour attribuer des locaux décents et confortables au SAI. Cela contribuerait, dans une moindre mesure, au respect et à la valorisation de ce service, aussi bien vis à vis des auditeurs eux-mêmes que des autres services du PAD. La direction générale devrait également s'atteler à remplacer le matériel informatique désuet dont dispose le SAI, à l'instar des deux ordinateurs portables dépassés. Aussi, elle devrait leur fournir du matériel tels que : CD, clés USB pour la sauvegarde de leurs fichiers qui parfois contiennent des supports de communication.

7.2.3 : Supports de communication

Le responsable de l'audit interne devrait considérer comme prioritaire, l'achèvement de la rédaction de la charte du service dont il a la charge. Il devrait également s'atteler à évaluer les risques de l'organisation. Ce qui lui permettrait de pouvoir établir un plan d'audit cohérent qui aura pris en compte des priorités préalablement définies.

Il devrait aussi faire comprendre à la direction générale le rôle de son service dans la rédaction du manuel des procédures de sorte qu'il y ait redistribution des compétences dans ce domaine.

Le responsable du SAI devrait inciter ses collaborateurs à disposer des dossiers d'audit et à les documenter. Car, au cours de sa carrière, tout auditeur est un jour ou

l'autre mis en présence d'informations sensibles pour l'organisation, c'est-à-dire d'informations qui si elles étaient divulguées pourraient mettre sérieusement en difficulté son organisation et surtout ses dirigeants (montages financiers, fiscaux, privilèges non justifiés, entre autres). Il pourra assurer sa survie en conservant ce type d'information, non pas tant pour l'utiliser, mais comme élément de preuve de diligence dans son travail.

Toutefois, ces propositions faites sur le plan communicationnel n'excluent pas que des suggestions soient faites sur le plan du fonctionnement même du SAI.

7.3 : Nouvelle vision du fonctionnement du service

Certains audits mettent souvent en lumière des lacunes dans les services de contrôle interne dépourvus de sens véritable, et exposant leur entité à des risques inutiles. Ce qui nécessite que des propositions soient faites aussi bien sur le plan du contrôle interne que sur les plans de la gestion des ressources humaines et du déroulement même des missions d'audit interne.

7.3.1: Contrôle interne

La direction générale devrait s'engager à élaborer un système de contrôle interne en bonne et due forme. Cette responsabilité lui incombe au premier chef. Elle devrait par la suite renforcer ce système en procédant par :

- ? L'inventaire des risques auquel l'office est exposé ;
- ? L'établissement de la liste des compétences des différents secteurs ;
- ? La définition des décisions qui ne peuvent être prises qu'après l'avis d'une seconde personne. Ainsi l'on pourrait témoigner de l'amélioration de l'efficacité de son action, de la réduction des risques et de l'assurance de la sécurité de ses membres. Une fois élaboré, le SCI devra faire l'objet d'examen direct et de recommandation d'améliorations, le cas échéant par le SAI.

La direction générale devrait faire comprendre à tous les opérationnels que le SCI n'est plus simplement un ensemble de manuels, de procédures et de documents. Qu'il

s'agit d'un élément vital de tout organisme, qui est mis en œuvre et assuré par des personnes (direction, des cadres et des autres membres du personnel) qui font vivre à tous les niveaux de la hiérarchie l'objectif commun. Ceci devrait s'expliquer par le fait que, même si la direction générale devrait :

- ? S'assurer de l'existence d'un environnement de contrôle positif ;
- ? Superviser la mise en place de l'ensemble des éléments du contrôle interne, et, plus que tout autre ;
- ? Donner l'exemple par des principes de conduite influençant les facteurs ayant trait à cet environnement, les responsables des différents directions et départements devraient, eux, gérer le développement et la mise en œuvre des procédures.

La direction générale devrait donc expliquer à chaque service le rôle qui devrait être le sien dans le SCI. Rôle que l'on devrait retrouver dans la description de poste de chaque employé. Par exemple, elle expliciterait la tâche de responsable de la conception et du pilotage du SCI qui incombe au responsable des services comptable et financier. Ceci permettrait d'atteindre l'objectif de mise à disposition d'informations financières fiables et conformes aux normes.

Bien que le meilleur SCI ne puisse garantir une sécurité absolue, la simple démarche de sa mise en place constituerait déjà une mesure préventive importante. Ce qui contribuerait inéluctablement à faciliter la tâche des auditeurs dont la gestion devrait être améliorée.

7.3.2 : Gestion des ressources humaines

En terme de gestion de la carrière des auditeurs, la direction générale devrait leur assurer une formation permanente, en augmentant leur participation aux séminaires et en organisant des rencontres avec des auditeurs d'autres structures pour d'éventuels échanges.

Une méthode d'évaluation de leurs performances devrait être mise en place en fonction des objectifs assignés à la structure.

Pour faciliter quelque peu cette gestion, les auditeurs internes devraient revoir leurs capacités d'écoute et de communication pour éviter des situations conflictuelles avec les autres opérationnels. Ils devraient faire preuve d'une grande curiosité et avoir l'esprit ouvert, bien que dans certains contextes, ils soient amenés à :

- ? *fermer les yeux* sur les sujets politiquement incorrects, car susceptibles de mettre en cause la position de la hiérarchie ;
- ? *Justifier de leur existence* en rendant visible un nombre d'interventions, de constats et de recommandations d'amélioration suffisant pour rendre le service utile et productif ;
- ? *Protéger leurs arrières*. Ce qui pourrait conduire à améliorer leur contribution dans le déroulement des missions qui leur sont confiées.

7.3.3 : Déroulement des missions

Dans la phase de préparation, le responsable du SAI devrait tout mettre en œuvre pour résoudre la problématique d'identification et d'évaluation des risques liées aux différentes activités de l'entreprise. Aussi, à ce niveau, il devrait intégrer au sein de son service, l'utilisation de certains outils dont :

- ? Le questionnaire, pour, non seulement essayer de transformer les exigences de l'organisation en les adaptant au contexte et aux interlocuteurs à rencontrer, mais aussi pour ne pas perdre le fil conducteur de l'audit ;
- ? Le plan d'audit dans lequel on pourrait retrouver les dates, lieux, sujets, horaires, interlocuteurs, devra faire l'objet d'un accord avec les audités.

Dans la phase de réalisation, la direction générale devrait aider le SAI à définir son programme d'audit et lui permettre de respecter le planning qu'il aurait établi à cet effet. Ce qui lui permettrait de mettre en pratique certains outils.

7.3.4 : Outils d'audit

Le responsable du SAI devrait faire développer au sein du service dont il a la charge, l'utilisation de certains outils dont :

- ? Les sondages statistiques qui permettent de faire des extrapolations ;
- ? Des questions écrites même si elles ne donnent pas à l'auditeur des idées

beaucoup plus objectives ;

- ? La piste d'audit pour aider l'auditeur dans le contrôle des comptabilités informatisées ;
- ? L'organigramme fonctionnel pour enrichir les connaissances dégagées de la combinaison : organigramme hiérarchique- analyse de poste ;
- ? La grille d'analyse des tâches pour déceler des manquements à la séparation des tâches et d'y apporter des solutions qui peuvent aller dans le sens de contrôle et d'évaluation des activités et des agents de chaque service.

7.3.5 : Contrôle et évaluation des activités et des agents du service

Le responsable du SAI devrait faire des propositions de contrôle et d'évaluation des activités de son service à la direction générale. Elles devraient permettre de savoir si les outils utilisés par les auditeurs constituent une mesure objective des compétences acquises pour l'exercice d'audit et si les responsables audités sont satisfaits de la réalisation d'audit ;

Ces propositions devraient concerner également l'évaluation des auditeurs. A cet effet, il pourrait fonder son opinion sur :

- ? La réalisation des produits attendus de chaque auditeur ;
- ? Les progrès faits et à faire aussi bien sur le plan de la qualité que de la célérité ;
- ? Le comportement de chacun d'eux, sans oublier de mentionner les appréciations et ce qui reste à faire. Dans le même sens, les auditeurs devraient avoir la possibilité de donner leur opinion sur ce qu'ils auraient aimé de la part de leur responsable, ainsi que leurs appréciations.

Conclusion

Comme relevé supra, le PAD, l'un des ports les plus anciens de la côte ouest africaine, dispose en son sein des structures et des personnes chargées de remplir les différentes missions prédéfinies. Et ceci dans le but primordial, non seulement de le rendre compétitif, mais aussi de faire de lui le premier port de transbordement de la sous région en terme de tonnage.

Pour cela, les services, ainsi que les hommes se doivent d'être compétents en vue d'une atteinte sans faille du but escompté. C'est dans cette optique que la cellule audit interne de cette organisation s'est engagée aux côtés des dirigeants pour jouer son rôle majeur d'assistance aux organes de direction. Mais, la bonne volonté qui anime cette cellule et ses composants cohabite avec les difficultés d'exercice des fonctions y afférentes. Ce qui constitue une entrave à certains critères dont l'indépendance et le professionnalisme pour ne citer que ceux-là.

Face à cette situation, il a paru indispensable d'ébaucher un certain nombre de solutions susceptibles d'améliorer le cadre de travail des auditeurs, et par ricochet, leur contribution à la réalisation des objectifs de l'organisation.

Conclusion générale

Le plus souvent, des entreprises se voient rayer de la carte à cause des défaillances de leur système de contrôle interne. Pour éviter de tels désagréments, il est important de maximiser l'impact de l'audit interne, outil de gestion efficace pour toute structure qui se veut moderne. Dans cette démarche, on apprendra à identifier et évaluer les risques, renforcer et structurer les contrôles, et à développer les indicateurs d'audit. L'audit interne tel que développé tout au long de notre étude, nous amène à le placer au premier plan en fonction de son rôle essentiel aux côtés de la hiérarchie, qui attend énormément de lui, et en l'occurrence :

- d'être un outil de détection des risques et de donner une assurance sur la maîtrise de ces derniers ;
- de s'assurer de l'efficacité du contrôle interne et du respect des réglementations et de la déontologie ;
- d'être une force de proposition et de recommandation pour renforcer le contrôle interne et l'efficacité de l'entreprise tout en assurant leur suivi ;
- d'être un acteur de la conduite du changement ;
- de recenser les bonnes pratiques en matière de contrôle interne et de management des risques en vue de les diffuser aux opérationnels de l'organisation et de les former à ces sujets.

Pour y arriver, il est indispensable de disposer en son sein de structures adaptées et de professionnels gardiens de l'éthique et soucieux du rendement de l'organisation, qui elle, les considère désormais comme des personnages clés.

En perpétuelle mutation, l'audit interne, qui est la plus à même de rendre les meilleurs services, continue d'évoluer pour apporter aux organisations toujours plus de valeur ajoutée et devenir un acteur incontournable de la bonne gouvernance. Et plus que jamais, les responsables d'audit interne ont un défi, celui de se positionner, plus encore que par le passé, comme un outil majeur de détection, de prévention et de maîtrise des risques, de maintenir leur indépendance, objectivité et impartialité et d'accroître leur professionnalisation tout en espérant voir renforcer leur expertise.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

ARTICLES

- 1 – Berne (décembre 2003), Mise en place d'un système de contrôle interne, *www.google.fr*.
- 2 – BRESSAC Annie et BAPST Pierre-Alexandre (1999), L'audit interne en France à l'aube de l'an 2000, *Revue de l'audit*, (n° 147) : 28.
- 3 - Direction nationale de l'audit interne du groupe La Poste (2000), La valeur ajoutée de l'audit interne, *Revue de l'audit*, (n° 148) : 34.
- 4 - FAUTRAT Michel (février 2000), De l'audit interne au...management de la maîtrise des risques, *Revue de l'audit*, (n° 148) : 24-26.
- 5 - JOUFFROY Marc (décembre 1999), Mieux maîtriser les risques et s'impliquer dans les évolutions, *Revue de l'audit*, (n°147) : 30-33.
- 6 – IFACI (décembre 2001), Audit interne dans les banques et relations entre auditeurs internes et externes, *Prise de position* : 1-4.
- 7 - IFACI (mai 2004), Audit interne qualité, *Prise de position* : 1.
8. – IFACI (2004), Normes internationales pour la pratique de l'audit interne, *www.google.fr*: 1-19.
- 9 - MIKOL Alain (janvier 1991), Principes généraux du contrôle interne, *RFC*, (n°98) : 5-8.
- 10 - Mohammed Lamine DIALLO (2001), Nouvelle conception de la fonction publique, *www.google.fr*: 1-9.
- 11 – PEFA (mars 2003), Aperçu des normes internationales, *www.google.fr*: 9-13.
- 12- SERIEYX Hervé (1999), L'audit interne : ouverture pour demain, *Revue de l'audit*, (n° 147) : 29-30.

OUVRAGES

- 13 - ANGOT Hugues, Fischer Christian, THEUNESSEN Benoît (2004), *Audit comptable, audit informatique*, 2^{ème} édition, Edition ESKA, Paris : 271 p.
- 14 - BANDURA Albert (2002), *Auto-efficacité, le sentiment d'efficacité personnelle*, 1^{ère} édition, Edition Boeck Université, : 880 p.
- 15 - Banque Européenne d'investissement (2001), *Charte de l'audit interne*, 2^{ème} édition, Edition Dunod, Paris : 15 p.
- 16 - BARBIER Etienne (1995), *L'audit interne, permanence et actualité*, 1^{ère} édition, Les Editions d'Organisation, Paris : 189 p.
- 17 - BARBIER Etienne (1999), *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit*, 1^{ère} édition, Editions MAXIMA LAURENT du MESNIL, Paris : 124 p.
- 18 - COOPERS&LYBRAND et IFACI (1994), *La nouvelle pratique du contrôle interne*, Les Editions d'Organisation, Paris : 379 p.
- 19 - Ernst & Young (2000), *Pratique de l'audit interne en France*, 2^{ème} édition, IFACI, Paris : 47 p.
- 20 - GRAND Bernard (1998), *Theoretical approaches to audit, Internal Auditing*, 3^{ème} édition, CNCC edition, Londres: 231 p.
- 21 - GREEN WALD. R. N (1990), *An internal auditor's guide to self management, The Internal Auditor*, 2^{ème} édition, Edition John Wiley & Sons Inc USA: 178 p.
- 22 - IFACI-IAS (2000), *Les mots de l'audit*, 1^{ère} édition, Editions Liaisons, Paris : 102 p.
- 23 - LEMANT Olivier (1995), *Conduite d'une mission d'audit interne*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris : 281 p.
- 24 - LEMANT Olivier, (1995), *Direction d'un service d'audit interne*, 1^{ère} édition, IFACI, Paris : 187 p.
- 25 - LEMANT Olivier et SCHICK Pierre (1995), *Guide de Self-Audit, 98 grilles pour identifier et maîtriser les risques dans son organisation... ou créer son audit interne*, 1^{ère} édition, les Editions d'Organisation, Paris: 181 p.

- 26 - MADOZ Jean Pierre (2003), *L'audit et les projets*, 1^{ère} édition, AFNOR, Saint Denis : 182 p.
- 27 - PIGE Benoît (2004), *Audit et contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Editions EMS management et société, Paris : 216 p.
- 28 - RENARD Jacques (2004), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 5^{ème} édition, les Editions d'Organisation, Paris : 486 p.
- 29 - RENARD Jacques (2004), *Pratique du contrôle interne*, 2^{ème} édition, les Editions d'Organisation, Paris : 378 p.
- 30 - ROUX-DUFORT Christophe (2004), *Gestion de crise un enjeu stratégique pour les organisations*, 192 p.
- 31 - SAWYER Lawrence (1996), *Sawyer's Internal Auditing, the practice of modern internal auditing*, 4^{ème} édition,
- 32- SILLERO Alberto (2003), *Audit et révision légale*, 2^{ème} édition, Editions ESKA, Paris: 236 p.
- 33 - K H Spencer PICKETT (1997), *The internal auditing handbook*, 1^{ème} édition: Editions John Wiley & Sons ltd.
- 34 - CANGEMI Michael P (1996), *Managing the audit function: a corporate audit departement procedures guide*, 2^{ème} édition, John Wiley & Sons ltd.

TEXTES

- 35 - Décision du Directeur Général : *Attributions et Organisation de la Cellule Audit, Organisation et Gestion de la qualité*, article 2, 10 janvier 2002.
- 36 - Décret n°87-1552, *Statuts de la SONAPAD*, article 4, 19 décembre 1987.

THESE

- 37 - HERRBACH Olivier (décembre 2000), thèse de doctorat en science de gestion : *le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*, Université des sciences sociales de Toulouse 1.