

CYCLE SUPERIEUR DE GESTION RABAT

L'AUDIT INTERNE : LEVIER DE PERFORMANCE DANS LES ORGANISATIONS PUBLIQUES – Etude du cas DRAPOR

**MEMOIRE PRESENTE POUR L'OBTENTION DU
DIPLOME DU CYCLE SUPERIEUR DE GESTION**

PAR

M MOHAMMED ADEL BENHAYOUN SADAFI

JURY

| | | |
|---------------------|---------------------------|--|
| PRESIDENT : | M HASSAN CHAGAR | ENSEIGNANT ASSOCIE A L'ISCAE |
| SUFFRAGANT : | MME FATIMA MOUNDIR | CHEF DE DEPARTEMENT AUDIT INTERNE ET CONTROLE DE GESTION A DRAPOR |
| SUFFRAGANT : | M AZIZ KHATABI | ENSEIGNANT ASSOCIE A L'ISCAE |
| SUFFRAGANT : | M MUSTAPHA MELSA | PROFESSEUR A L'ISCAE |
| SUFFRAGANT : | M RYAD JERJINI | DIRECTEUR AUDIT ET ORGANISATION A L'ONE |

Novembre 2001

DEDICACES

Je dédie ce travail à :

Ma femme SALMA et mon fils ADAM,

Mes parents et ma belle mère,

**Mon frère BADR, ma sœur SIHAM & mon beau frère
SI MOHAMMED,**

Mes enseignants,

Mes amis et toute ma famille.

**L'INSTITUT SUPERIEUR DE COMMERCE ET D'ADMINISTRATION DES
ENTREPRISES N'ENTEND DONNER NI APPROBATION NI IMPROBATION AUX
OPINIONS EMISES DANS LE CADRE DE CE MEMOIRE. CES OPINIONS DOIVENT
ETRE CONSIDERES COMME PROPRES A LEURS AUTEURS.**

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE

PREMIERE PARTIE : LE CONCEPT DE L'AUDIT INTERNE ET LE DOMAINE DES ETABLISSEMENTS ET ENTREPRISES PUBLICS

| | |
|---|-----------|
| CHAPITRE 1.1- LE CONCEPT DE L'AUDIT INTERNE | 8 |
| <i>Section 1.1.1- Les fondements de l'audit interne.....</i> | <i>8</i> |
| 1.1.1.1- Les origines et l'évolution de la fonction d'audit interne | 8 |
| 1.1.1.2- Les standards de l'activité de l'audit interne..... | 9 |
| 1.1.1.3- Les caractéristiques de l'audit interne..... | 11 |
| 1.1.1.4- Les typologies usuelles de l'audit | 17 |
| <i>Section 1.1.2- La structure d'audit interne au niveau d'une organisation.....</i> | <i>20</i> |
| 1.1.2.1- La place de l'audit interne dans une organisation..... | 20 |
| 1.1.2.2- L'organisation de la structure d'audit interne | 21 |
| 1.1.2.3- Le rôle de l'audit interne dans les dispositifs de 'corporate governance' et de contrôle interne | 22 |
| 1.1.2.4- Les fonctions proches de l'audit interne | 28 |
| CHAPITRE 1.2- LE DOMAINE DES ETABLISSEMENTS ET ENTREPRISES PUBLICS | 33 |
| <i>Section 1.2.1- Présentation du domaine des EEP et de l'apport de l'audit interne dans le cadre des réformes engagées</i> | <i>33</i> |
| 1.2.1.1- Définition | 33 |
| 1.2.1.2- Les différentes étapes d'évolution des EEP au Maroc..... | 33 |
| 1.2.1.3- Analyse des EPA et de leurs perspectives de développement | 36 |
| 1.2.1.4- Rôle de l'audit interne dans la création de la valeur ajoutée dans les organisations appartenant au domaine des EEP | 37 |
| <i>Section 1.2.2- Contrôles et audits sur les organismes soumis au contrôle financier de l'Etat : état actuel, limites et perspectives d'avenir</i> | <i>45</i> |
| 1.2.2.1- Le contrôle financier de l'Etat sur les offices, les établissements publics et les sociétés concessionnaires | 45 |
| 1.2.2.2- Le contrôle de la Cour des Comptes | 48 |
| 1.2.2.3- Le contrôle de l'Inspection Générale des Finances..... | 49 |
| 1.2.2.4- Les dispositions prévues par la loi 17-95 relative aux sociétés anonymes | 50 |
| CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE | 51 |

DEUXIEME PARTIE : VERS LA MISE EN PLACE D'UNE FONCTION D'AUDIT INTERNE EFFICACE AU SEIN DE LA SOCIETE DRAPOR

| | |
|--|-----------|
| CHAPITRE 2.1- DRAPOR : IDENTIFICATION | 53 |
| <i>Section 2.1.1- Présentation de la société DRAPOR et intérêt de son étude</i> | 53 |
| 2.1.1.1- Historique du dragage au Maroc | 53 |
| 2.1.1.2- Différentes phases d'évolution de DRAPOR..... | 54 |
| 2.1.1.3- Données actuelles de la société DRAPOR..... | 55 |
| 2.1.2.4- Intérêt de l'étude de DRAPOR sous le volet audit interne | 58 |
| <i>Section 2.1.2- Diagnostic de la société DRAPOR</i> | 61 |
| 2.1.2.1- Démarche adoptée pour l'étude de la société DRAPOR et outils d'investigation utilisés..... | 61 |
| 2.1.2.2- Résultats de l'enquête terrain sur les facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes | 66 |
| 2.1.2.3- Résultats du diagnostic interne de DRAPOR..... | 69 |
| 2.1.2.4- Retour sur la problématique de la recherche..... | 71 |
| CHAPITRE 2.2- RECOMMANDATIONS POUR LA MISE EN PLACE DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE AU SEIN DE LA SOCIETE DRAPOR | 80 |
| <i>Section 2.2.1- Choix stratégiques d'organisation de l'audit interne.....</i> | 80 |
| 2.2.1.1- Démarche adoptée..... | 80 |
| 2.2.1.2- Recommandations clés à mettre en place | 82 |
| 2.1.2.3- Différents choix d'organisation de la structure d'audit interne | 84 |
| 2.2.1.4- Validation des options stratégiques..... | 89 |
| <i>Section 2.2.2- Plan d'action à mettre en œuvre</i> | 90 |
| 2.2.2.1- Réalisation du référentiel particulier de l'audit interne..... | 90 |
| 2.2.2.2- Mise en œuvre d'un programme de communication interne ciblé..... | 95 |
| 2.2.2.3- Elaboration des plans d'audit interne..... | 95 |
| 2.2.2.4- Recrutement de l'auditeur interne..... | 96 |
| CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE | 97 |

CONCLUSION GENERALE

ANNEXES

- *Annexe 1* : Références bibliographiques.
- *Annexe 2* : Questionnaire utilisé pour l'identification des facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes.
- *Annexe 3* : Résultats de l'enquête terrain sur les facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes au sein de certains EEP.
- *Annexe 4* : Référentiel technique de la structure d'audit interne de DRAPOR.
- *Annexe 5* : Fiches Poste / Profil du responsable de l'entité, de l'auditeur interne et du contrôleur de gestion.
- *Annexe 6* : Les plans d'audit interne DRAPOR.

LISTE DES TABLEAUX

| | | |
|-----------------|--|-------------|
| Tableau 1 : | Axes d'investigation de l'audit financier. | P18 |
| Tableau 2 : | Niveau d'intervention de l'Etat lors des années soixante dix dans les différents secteurs d'activité de l'économie marocaine. | P33 |
| Tableau 3 : | Niveau de contribution dans l'économie nationale des cent trente principaux établissements et entreprises publics. | P34 |
| Tableau 4 : | Interférences entre les attributions de l'audit interne et celles de certaines entités de la société DRAPOR. | P71 |
| Tableau 5 : | Recensement des activités auditables, identification des préoccupations des responsables de la société et évaluation des bénéfices et améliorations qui résulteraient des missions d'audit interne au sein de DRAPOR. | P72 à 78 |
| Tableau 6 : | Analyse comparative entre l'audit interne et le contrôle de gestion. | P86 |
| Tableau A2 .1 : | Données collectées à l'issue de l'enquête effectuée sur les facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes dans certains organismes appartenant au domaine des établissements et entreprises publics. | Ann2 |

LISTE DES FIGURES

| | | |
|-------------|---|-----|
| Figure 1 : | Démarche de la recherche | P4 |
| Figure 2 : | Carte synthétique de la possession des outils informatiques et de l'importance accordée à leur développement futur. | P12 |
| Figure 3 : | Les différentes phases d'une mission d'audit interne selon la démarche préconisée par l'IFACI et l'IIA. | P13 |
| Figure 4 : | Démarche d'examen d'une organisation. | P15 |
| Figure 5 : | Les cinq éléments de base dans une organisation selon Mintzberg. | P19 |
| Figure 6 : | Éléments du contrôle interne selon le COSO. | P25 |
| Figure 7 : | Représentation du contrôle interne dans le modèle COCO. | P27 |
| Figure 8 : | Evolution de la structure du Chiffre d'Affaire de DRAPOR. | P55 |
| Figure 9 : | Evolution du Chiffre d'Affaires de la société DRAPOR entre les exercices 1995 et 2000. | P56 |
| Figure 10 : | Organigramme simplifié de la société DRAPOR. | P57 |
| Figure 11 : | Evolution des résultats courants de la société DRAPOR. | P60 |
| Figure 12 : | Démarche adoptée pour la mise en place de la structure d'audit interne au sein de la société DRAPOR. | P61 |
| Figure 13 : | Représentation de la structure d'audit interne dans l'approche systémique. | P81 |

LISTE DES ABREVIATIONS ET SYMBOLES

| | |
|---------------|--|
| AFAQ | 1 ^{er} organisme certificateur en qualité au niveau de la France et l'un des premiers organismes certificateurs au niveau mondial. |
| ANRT | Agence Nationale de Réglementation des Télécommunications. |
| ATH | Association Technique d'Harmonisation regroupant 9 cabinets associés, pour un chiffre d'affaires cumulé de 450 MF en 1999, avec plus de 1000 collaborateurs. Ces activités portent notamment sur la recherche, la formation, le contrôle qualité, les publications, la documentation techniques et l'aide au management dans les domaines de la stratégie d'entreprise et des marchés. |
| CCG | Caisse Centrale de Garantie |
| CIA | C'est un examen développé par l'IIA pour l'obtention du titre d'Auditeur Interne Certifié CIA. Il s'agit d'une certification, reconnue mondialement, attestant des connaissances théoriques et pratiques de l'auditeur interne. |
| COCO | 'Criteria Of Control'. C'est un dispositif de contrôle interne élaboré en 1995 par l'Institut Canadien des Comptables agréés |
| COSO | 'Comittee of Sponsoring Organisation'. Il s'agit d'un dispositif de contrôle interne issu des travaux de la Treadway commission. Les résultats de ce travail ont été publiés aux USA en 1992. Les principes y afférent sont traduits en français dans l'ouvrage 'La nouvelle pratique du contrôle interne'. |
| DEPP | Direction des Etablissements Publics et Participations du Ministère de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme. |
| DRAPOR | Société de DRAgage des PORts. |
| DPDPM | Direction des Ports et du Domaine Public Maritime |
| EEP | Etablissements et Entreprises publics |
| EPA | Etablissements Publics à caractère Administratif |
| EPIC | Etablissements Publics à caractère Industriel et Commercial |
| INRA | Institut National de Recherche Agronomique |
| IIA | L'Institut International de l'Audit Interne (IIA) est l'association professionnelle leader à l'échelle mondiale en matière de certification, formation, recherche et élaboration de normes pour l'audit interne. Depuis sa création en 1941, l'association s'est fixée pour mission de promouvoir et développer la pratique de l'audit interne. Celle-ci compte actuellement plus de 70.000 membres répartis dans près de 100 pays. |

| | |
|-----------------------------------|--|
| IFACI | L'Institut de l'Audit Interne a été créé en 1965 en tant que chapitre français de l'IIA. Cet institut, qui compte actuellement plus que 2000 adhérents, a pour vocation de promouvoir l'audit interne en France et dans les pays francophones, accroître les compétences techniques et professionnelles de ses membres ainsi que diffuser et préserver la déontologie de l'audit interne. |
| IIA- MAROC (AMACI) | L'IIA- Maroc (AMACI) est l'institut d'audit interne reconnue en tant que chapitre marocain de l'IIA. C'est une association à but non lucratif, créée en 1986, s'est fixée comme objectifs de : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Développer les principes, systèmes et méthodes d'audit et de contrôle internes au sein des entreprises privées et organismes publics. ▪ Mieux définir, faire connaître et valoriser la profession d'audit interne par des actions soutenues de formation et d'information. ▪ Etablir et entretenir des contacts avec les services de l'administration et le corps de l'enseignement supérieur, et les associations et instituts d'audit nationaux et internationaux. ▪ Entretenir entre ses membres des liens d'amitié et de sympathie susceptibles de favoriser la communication et le partage des expériences. ▪ Développer toute activité se rapportant au domaine de l'audit interne. |
| NTI | Nouvelles Technologies de l'Information. |
| OCP | Office Chérifienne des Phosphates |
| ONE | Office Nationale de l'Electricité |
| SODEA | Société de Développement Agricole |

GLOSSAIRE

DEMARCHE QUALITE

- Action corrective** Action visant à éliminer la cause d'une non-conformité ou d'une situation indésirable détectée.
Source : Norme ISO 9000-version 2000.
- Action préventive** Action visant à éliminer la cause d'une non-conformité potentielle ou d'une autre situation potentielle indésirable.
Source : Norme ISO 9000-version 2000.
L'action préventive, se différencie de l'action corrective, par le fait que le traitement se fait à priori (avant qu'il ne survienne) et ce pour éliminer la cause de la non-conformité.
- Enregistrements** Documents faisant état des résultats obtenus ou apportant la preuve de la réalisation d'une activité.
Source : Norme ISO 9000-version 2000.
Une grande importance leur est accordée dans le cadre du système de management de la qualité. En effet, l'article 4.2.4-'Maîtrise des enregistrements' exige leur élaboration, identification et classement en vue d'apporter la preuve de la conformité aux exigences et du fonctionnement efficace du système de management de la qualité.
- Non-conformité** La non-satisfaction d'une exigence (besoin ou attente formulés, habituellement implicites, ou imposés).
Source : Norme ISO 9000-version 2000.
- Processus** Ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie.
Source : Norme ISO 9000-version 2000.

APPROCHE SYSTEMIQUE

- Approche systémique** Une vision globale, tenant compte de l'interdépendance et des interactions, qui permet d'organiser les connaissances en vue d'une meilleure efficacité des systèmes.
Source : séminaire de la politique générale / 2^{ème} année CSG.
- Boîte noire** La boîte noire est, dans l'approche systémique, une partie du système dont l'observateur ignore volontairement le fonctionnement interne pour n'appréhender que ses entrées et ses sorties.
Source : séminaire groupe de recherche / 2^{ème} année CSG.
- Système** « Un système est un ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisé en fonction d'un but »
source 'Le Macroscopie : vers une vision globale'. Joël de ROSNAY
Un système est finalisé et organisé. Il est, par ailleurs, constitué d'éléments et de relations entre ces éléments qui font que c'est un ensemble irréductible à ses parties.

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

L'audit interne est une fonction relativement nouvelle au sein des organisations puisqu'elle date d'après la crise économique aux USA de 1929¹. Sa naissance et son développement répondraient au souci des managers d'une meilleure maîtrise des entités dont ils ont la responsabilité et de l'optimisation de leur fonctionnement.

L'évolution que connaît le métier d'audit interne et la prise de conscience de son intérêt auraient entraîné l'accélération du rythme de création des structures en charge de cette activité. Daniel JULIEN² dit que : « contrairement à la crise de 1975 qui a fait suite au premier choc pétrolier, ou certaines sociétés ont supprimé leur structure d'audit interne pour alléger les charges des entités fonctionnelles, la crise de 1990, résultant de la guerre du golfe, a généré le renforcement de cette entité (propos résumés) ».

Au Maroc, d'après Ahmed HABAZI, chef de la division audit interne au groupe Office Chérifien des Phosphates (OCP)³ : « la tendance à l'accélération, ces dernières années, du rythme de création des structures d'audit interne est remarquable ».

La pratique professionnelle de l'audit interne est régie par un référentiel commun développé par l'Institut International de l'Audit Interne (IIA). Cela n'empêche pas que les spécificités culturelles marquent fortement l'activité opérationnelle des auditeurs internes. Ainsi, comme le présente Françoise JANICHON, président de l'Institut de l'Audit Interne (IFACI), dans une interview sur le thème 'L'audit est la clé de maîtrise des processus de l'entreprise'⁴, : « On touche ici aux domaines complexes de management des hommes, de l'emploi des ressources, de la qualité des organisations. *L'auditeur y sera parfois confronté à l'obligation d'évaluer des situations pour lesquelles le classique test d'audit ne pourra être entrepris. Il lui faudra faire appel à d'autres référentiels, fondés sur son expérience propre, sur celles de ses collègues, sur les pratiques en vigueur dans la profession.* ».

Au Maroc, les recherches en matière d'audit interne restent limitées⁵. Lorsque celles-ci sont entreprises, elle prennent généralement la forme d'*analyses statistiques* portant sur l'origine, l'organisation, les caractéristiques générales, les méthodes... de la fonction d'audit interne.

Aussi, le présent travail, vise essentiellement à contribuer à l'effort de modernisation du domaine des établissements et entreprises publics, à travers l'étude du cas de la société DRAPOR, en apportant aux responsables les preuves de l'intérêt d'implantation d'une structure d'audit interne et à doter, grâce à son orientation opérationnelle, les futurs responsable et cadres des cette structure, d'une démarche, des outils et des orientations, adaptées aux spécificités culturelles marocaines, en vue de leur permettre d'accomplir leurs missions avec succès.

¹ Jacques RENARD- *Théorie et pratique de l'audit interne* - Troisième édition, deuxième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 2000.

² Daniel JULIEN - Intervention sur le thème « *L'audit interne face aux nouvelles attentes de l'entreprise* » colloque international sur l'audit interne du 5 & 6 Juin 1997.

³ Ahmed HABAZI - Intervention sur le thème « *Le rôle de l'audit interne dans la promotion et le développement de la culture de contrôle au sein des entreprises* » colloque international sur l'audit interne en date du 5 & 6 Juin 1997.

⁴ Françoise JANICHON - Propos tenus lors d'une interview sur le thème « *L'audit est la clé de maîtrise des processus de l'entreprise* » publiée dans la revue *Audit* n°151 de Septembre 2000.

⁵ Interprétation faite à partir de la deuxième partie - chapitre 5 de l'ouvrage de Mohammed LARAQUI HOUSSAINI- *L'audit interne opérationnel et financier : Les fondements et les techniques*. Le même constat a été dressé par les participants à la conférence de l'ECIIA sur *l'audit interne et la gestion des complexités*- Casablanca les 25 & 26/10/01.

Le domaine de recherche retenu est celui des établissements et entreprises publics. Ce choix se justifie notamment par :

- ◆ *L'importance de la contribution de ces organismes à l'économie nationale et leur couverture d'une grande partie des secteurs d'activité marocaines.* Ainsi, au titre de l'exercice 1999⁶, leur chiffre d'affaires global a atteint 83,7 MMDH et le volume d'investissement total réalisé a été de 17,9 MMDH soit 5,2 % du PIB national.
- ◆ *L'obligation accrue de performance et de compétitivité de ces organismes⁷* du fait de la mondialisation (concurrence accrue, développement des nouvelles technologies d'information, exigences environnementales contraignantes...) et de la nécessité d'améliorer la qualité de service (généralisation des produits et services à l'ensemble des citoyens, continuité des prestations assurées dans le temps et dans l'espace, qualité conforme aux exigences exprimées, prix adaptés au contexte économique et social...etc.).
- ◆ *La moralisation des pratiques, la rationalisation de la gestion publique et le renforcement de la communication, de la concertation et de l'ouverture sur l'environnement (pacte de bonne gestion⁸).*

Dans ce contexte d'importantes réformes, l'existence d'une structure d'audit interne au sein des entreprises publiques a été rendu obligatoire en vertu du discours de feu Sa Majesté le Roi Hassan II en de Juillet 1993⁹.

Le lieu de la recherche est constitué des villes de Casablanca et Rabat. Ce choix résulte de la concentration des principaux établissements et entreprises publics (près de 55 % des cent trente principaux EEP ont leur siège à Casablanca ou à Rabat)¹⁰.

La cible de la recherche est la société DRAPOR qui, en plus d'appartenir au domaine de la recherche retenu, présente des caractéristiques rendant son analyse intéressante à plus d'un titre. Parmi ces éléments, il y a lieu de citer¹¹ :

- *Des point forts* tels qu'un prix de revient très compétitif pour l'activité de dragage d'entretien, l'alliance nouée avec l'ODEP pour les travaux de maintenance, une politique de gestion des ressources humaines favorisant l'appartenance et l'intégration dans l'organisation, une coordination optimale entre les différentes composantes de l'exploitation, un outil de production important, adapté et bien entretenu...etc.

⁶ *Rapport sur le secteur des Etablissements et Entreprises Publics* établi dans le cadre du projet de la loi des finances 2001 – Ministère de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme.

⁷ Interventions faites par Messieurs Ryad JERJINI et Amor SOUIDEN sur les thèmes respectivement de « *L'audit interne entre la rationalisation de la gestion et le service public* » & « *Le modèle de gestion des entreprises publiques tunisiennes et le rôle de l'audit interne* ». Conférence de l'ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) sur le thème de *AUDIT INTERNE & GESTION DES COMPLEXITES* – Casablanca les 25 & 26/10/2001.

⁸ *Le pacte de bonne gestion* – Ministère de la Fonction Publique et de la réforme administrative – Programme MOR 94/501 de septembre 1999.

⁹ Mohamed BARNIA, président de l'IIA Maroc (AMACI) – « *L'auditeur interne dans la nouvelle donne juridique* » - *L'économiste*, édition 273 du 27 mars 1997.

¹⁰ Exploitation des données du *Rapport sur le secteur des Etablissements et Entreprises Publics* établi dans le cadre du projet de la loi des finances 2001.

¹¹ Elaboration et assistance à la mise en place de l'organisation marketing et commerciale au sein de DRAPOR – Mission d'étude et conseil réalisée par LMS Marketing – Rapport de diagnostic interne en date du 03/08/1999.

- *La coexistence de certaines difficultés* telles qu'une compétitivité limitée par rapport à la concurrence, l'hétérogénéité dans la qualité des ressources humaines, la dépendance de l'Etat qui induit notamment une rigidité et une lourdeur administrative ... etc.

Les hypothèses ayant été à l'origine de la présente recherche sont :

- *L'absence de structures d'audit au sein d'une grande partie des organismes publics marocains est une source de contre-performance.*

[Référence : Mohammed OURDEDINE¹², dit à propos des entreprises publiques non encore dotées d'une structure d'audit interne que « Dans le contexte actuel de rationalisation du secteur public, il est urgent de mettre en place cet organe afin d'améliorer la sécurité, la fiabilité des informations et l'efficacité de gestion. Il est évident que l'existence de la fonction aura un impact direct sur le contrôle exercé actuellement sur ces entreprises »].

- *L'élargissement du champ d'activité de l'audit interne s'inscrirait dans le cadre d'un management efficient axé sur la performance.*

[Référence : la définition de l'audit interne retenue par l'Institut International de l'Audit Interne (IIA) a été révisée en 1947, 1957, 1971 et 2000].

- *La fonction audit interne a connu ses dernières années un développement notable chez certaines entreprises publiques marocaines.*

[Référence : Mohamed OUEDGHIRI- AZZOUZI¹³ dit que « Le concept de l'audit était ignoré au Maroc jusqu'à il y a quelques années lorsqu'il fit irruption dans nos pratiques et modes de gestion. Considéré en général comme étant un outil de gestion inhérent à l'essor de l'entreprise privée, c'est paradoxalement au sein de l'entreprise publique que l'audit a vu se réaliser ses premières applications les plus significatives au Maroc »].

- *Du fait des contraintes induites par la mondialisation, le cadre réglementaire et légal au Maroc connaît des évolutions importantes qui mettront en relief le rôle du contrôle en général et de l'audit en particulier dans l'amélioration de la gestion des organisations.*

[Référence : Loi 17/95 relative aux sociétés anonymes et projet de loi réformant le contrôle financier de l'état sur les sociétés concessionnaires, établissements publics et aux organismes soumis à son contrôle].

- *L'objectif recherché par l'Etat, à travers l'obligation imposée à DRAPOR de disposer d'une structure d'audit interne, est de moderniser l'organisation de l'entreprise.*

[Référence : Article 52 de l'arrêté n°DNE/SN 2.6210 du Ministère de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme (DEPP) portant organisation financière et comptable de la société DRAPOR - Arrêté en date du 23/10/00].

Tout cela nous amène à formuler la problématique suivante « **L'ABSENCE D'UNE STRUCTURE D'AUDIT INTERNE EFFICIENTE AU SEIN DE DRAPOR SERAIT UNE SOURCE DE CONTRE PERFORMANCE ET COMPROMETTRAIT SES OBJECTIFS DE DEVELOPPEMENT** ».

¹² Mohammed OURDEDINE – *L'audit interne au Maroc* – Mémoire réalisé pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises (ISCAE), 1991 - Extrait page 146 et 147.

¹³ Mohamed OUEDGHIRI- AZZOUZI, expert-comptable, Fiducia, membre de Nexia International et de l'ordre des experts comptables - *L'audit dans le secteur public : Une démystification du contrôle*- article paru dans le journal l'Economiste, édition n°167 du 16/02/1995.

Les principaux objectifs que se sont fixés cette recherche sont donc :

- Relever les pratiques professionnelles et les facteurs clés de succès de l'audit interne dans le domaine des établissements et entreprises publics.
- Démontrer la valeur ajoutée de l'audit interne pour inciter à sa généralisation et son développement dans les organisations marocaines.
- Proposer une démarche adaptée et accompagner DRAROR dans la mise en place de la structure d'audit interne.

La méthodologie de recherche retenue est schématisée dans la figure ci-après :

| <i>Etape de la recherche</i> | <i>Principal objectif</i> | <i>Partie du rapport correspondante</i> |
|---|---|---|
| Définition de la problématique et entretiens préliminaires | Fixation de la théorie de la recherche et de la démarche d'investigation à suivre | Introduction Générale |
| Recherche bibliographique | Développement du référentiel de base | Première partie |
| Etude détaillée de l'instauration d'une structure d'audit interne au sein de DRAPOR | Validation de la problématique de la recherche, développement d'options stratégiques et de plan d'action spécifiques à DRAPOR | Deuxième partie |
| Synthèse globale | Emission de recommandations générales | Conclusion générale |

Figure 1 : Démarche de la recherche

La première étape de la recherche, dont les éléments constituent le noyau de la présente introduction générale, a pour objectif de délimiter le sujet de recherche, d'examiner la faisabilité de l'étude du cas DRAPOR, de figer la problématique et de définir la démarche d'investigation à suivre.

Cette étape est basée sur la collecte et l'analyse des premières données portant sur le concept managérial, le domaine de la recherche et la cible à investiguer. Par ailleurs, la contribution active des participants au CSG, faite dans le cadre du groupe de recherche, et de l'encadrement pédagogique de l'ISCAE a permis de recueillir des propositions et des recommandations fortement intéressantes.

Après choix de la problématique à traiter, elle a été soumise, pour vérification, à des personnes reconnues dans la profession de l'audit (membres de l'IIA -Maroc (AMACI) et de cabinets d'audit externes) ainsi qu'à certains responsables de DRAPOR.

La seconde étape de la recherche est consacrée à la recherche bibliographique. Les informations collectées sont regroupées dans la première partie du présent rapport.

Le premier chapitre traite du concept de l'audit interne. Nous avons alors présenté les fondements de l'audit interne à travers ses origines, les bases professionnelles pour sa pratique (définition, code de déontologie et normes), ses différentes caractéristiques (points d'ancrage, méthodologie, modalités de déroulement d'une mission, techniques et outils, référentiel et mode opératoire) et les typologies usuelles des missions d'audit, en les classant selon le domaine concerné, la nature de l'audit ou son objectif et le domaine d'intervention.

Puis nous avons positionné l'audit interne au sein d'une organisation. Nous avons pour cela étudié sa place dans l'organisation, en se basant sur la vision de MINTZBERG¹⁴, ses différents modes de structuration, son rôle dans le dispositif de gouvernement d'entreprise ('corporate governance') et de contrôle interne ainsi que les différentes fonctions proches, notamment le contrôle de gestion, le risk management, l'audit qualité, l'audit externe et l'inspection.

Ensuite, dans le cadre du second chapitre de la première partie, nous avons traité le domaine des établissements et entreprises publics.

Dans un premier temps, la délimitation du domaine des EEP est faite et un rappel de l'historique, de l'importance et des réformes engagées dans ce domaine est donné.

Par la suite, nous avons traité le rôle de l'audit interne dans la rationalisation de la gestion et la mise à niveau des organismes publics. L'analyse réalisée aborde cet aspect sous trois angles complémentaires :

- *Les enquêtes effectuées au Maroc dans le domaine de l'audit interne avec un rappel des principaux résultats auxquelles celles sont parvenues et la déduction de conclusions et de perspectives d'évolution de la fonction.*
- *Les différents domaines ou l'apport d'une structure l'audit interne est important notamment, dans l'assistance et le conseil au management, la promotion et le développement de la culture du contrôle, l'accompagnement des changements de l'organisation et la prévention de ses difficultés.*
- *Les expériences étrangères relatées par le cas des entreprises publiques tunisiennes et celui de l'administration des PTT française.*

Nous avons enfin analysé l'état actuel, les limites et les perspectives d'avenir des contrôles et des audits sur les organismes soumis au contrôle financier de l'Etat. Nous avons alors présenté le contrôle financier de l'Etat, le contrôle de la Cour des Comptes, celui de l'Inspection Générale des Finances, les contrôles et audits internes des marchés publics et enfin les dispositions résultant de la loi n°17-95 relative aux sociétés anonymes. La finalité visée est de situer l'audit interne dans le cadre réglementaire et légal en vigueur au Maroc.

La troisième étape est consacrée à l'étude détaillée de la société DRAPOR, de son environnement et de la démarche pour l'implantation d'une structure d'audit interne à son niveau. Nous avons également mené, dans ce cadre, une enquête terrain portant sur les facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes au sein de certains organismes appartenant au domaine des établissements et entreprises publics.

Les objectifs poursuivis à travers cette enquête sont de :

- Dégager certains éléments qualitatifs (pratiques, orientations...) portant notamment sur le mode d'organisation des structures d'audit internes existantes, les bases de leur management (référentiel technique, gestion des ressources humaines, reporting, suivi des performances, la gestion des interfaces...), leurs points forts et leur valeur ajoutée.
- Dresser des indicateurs quantitatifs (pourcentage d'auditeurs par rapport à l'effectif total des structures, nombre de formations annuelles par auditeur ...etc.).

¹⁴ Henri MINTZBERG – *Structure et dynamique des organisations* – Douzième tirage 1998 – Les éditions d'organisation.

La deuxième partie du rapport est réservée à ce volet de la recherche. Nous l'avons structuré autour de deux chapitres :

- ◆ Le premier chapitre vise à fournir les informations nécessaires pour une connaissance générale de la société DRAPOR, à argumenter le choix de cette entreprise comme cible de la recherche et à présenter la démarche d'investigation et les outils utilisés.

Pour cela, nous avons passé en revue les activités de la société, ses données techniques et financières et son organisation. Nous avons traité également les objectifs de développement affichés par la société, le management pratiqué, les réformes engagées et les difficultés persistantes.

Ensuite, nous avons développé, de manière exhaustive, la démarche adoptée pour l'étude de DRAPOR et les outils d'investigation utilisés. Dans ce cadre, nous avons traité aussi bien le diagnostic interne de la société sous le volet audit interne, que l'analyse de l'environnement de la fonction à travers l'étude d'un échantillon représentatif du domaine des EEP comportant l'ONE, l'ANRT, l'INRA, la CCG, le groupe OCP et la SODEA.

Enfin, la dernière section traite les résultats du diagnostic effectué. Ainsi, nous présentons les résultats de l'enquête terrain et les forces et faiblesses de l'entreprise en relation avec l'activité d'audit interne. Puis, la problématique de la recherche est validée grâce aux données recueillies.

- ◆ Le deuxième et dernier chapitre, quant à lui, traite le processus de mise en place de la structure d'audit interne au sein de DRAPOR. Des choix stratégiques d'organisation de l'audit interne ont été arrêtés et déclinés par la suite en plan d'action. Ces choix portent notamment sur l'élaboration des référentiels et des plans d'audit interne, des ressources humaines nécessaires et la mise en place d'indicateurs pour le suivi des performances de la structure d'audit interne.

La conclusion générale traduit les apports de cette recherche en relatant notamment la valeur ajoutée de l'audit interne au sein d'une organisation et en essayant de généraliser la démarche adoptée au sein de DRAPOR à toute nouvelle création de structure d'audit interne au sein des établissements et entreprises publics.

**PREMIERE PARTIE : LE CONCEPT DE L'AUDIT INTERNE
ET LE DOMAINE DES ETABLISSEMENTS ET
ENTREPRISES PUBLICS**

CHAPITRE 1.1- LE CONCEPT DE L'AUDIT INTERNE

SECTION 1.1.1- LES FONDEMENTS DE L'AUDIT INTERNE

1.1.1.1- Les origines et l'évolution de la fonction d'audit interne

L'audit est un mot d'origine anglaise provenant du latin « auditus » qui signifie entendu¹⁵. L'auditeur « auditor », étymologiquement, est celui qui est « aux écoutes », c'est-à-dire¹⁶ celui qui observe et examine très attentivement.

Le contrôle est une pratique très ancienne¹⁷ qui remonte d'avant l'ère chrétienne. COLLINS & VALIN, dans l'analyse de la profession de contrôle en Europe médiévale, concluent que « les grandes organisations mises en place par les rois, les barons, les églises et les municipalités ont exercé pendant longtemps une grande influence sur le développement de la comptabilité et de l'audit. »

Dans la civilisation islamique¹⁸, le contrôle était réalisé à travers la pratique de Hisba et l'institution de Mûhtassib. Dans ce mode de contrôle qui a été pratiqué entre le huitième siècle et le début du vingtième siècle (période de colonisation de la majorité des pays musulmans), le Mûhtassib intervenait dans les domaines transactionnel et civil puis rapportait au juge tout dérapage.

Le métier d'audit externe est apparu en Europe en milieu du XIX siècle¹⁹. A cette époque, l'« audition de compte » signifiait l'action d'examiner ce compte. Le secteur d'audit externe est caractérisé actuellement par la présence des cinq grands cabinets internationaux (the big five) qui sont : Arthur Anderson, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernest & Young, KPMG et Price Waterhouse Coopers.

La fonction audit interne est née après la grande crise économique de 1929²⁰ pour intervenir dans le domaine comptable et financier. En effet, à l'issue de cette crise, des dispositions légales intéressant les sociétés cotées en bourse (Securities Act- 1933 & Securities Exchange Act- 1934) furent adoptées aux États-Unis d'Amérique pour protéger les intérêts des actionnaires et des tiers. L'ampleur et le coût des interventions des auditeurs externes incitèrent les grandes entreprises américaines à mieux se préparer aux vérifications nécessaires afin d'en limiter les inconvénients. Des travaux préparatoires, tels que l'inventaire de toute nature, l'analyse des comptes et les sondages divers, furent exécutés par le personnel de l'entreprise sous la supervision des auditeurs externes.

La prise de conscience de l'intérêt et des apports de la fonction d'audit interne a eu notamment pour conséquence l'élargissement de son champ d'action²¹ en vue de couvrir tous les domaines de l'entreprise : de l'audit financier à l'audit opérationnel élargi et de l'audit de conformité à l'audit de management.

¹⁵ Paul ROBERT – *Dictionnaire de la langue française LE PETIT ROBERT I* – Edition 1992.

¹⁶ Encyclopédie numérique UNCARTA.

¹⁷ L. COLLINS & G. VALIN – *Audit et Contrôle interne* – 3^{ème} édition 1986.

¹⁸ Mohammed LARAQUI HOUSSAINI – *L'audit interne opérationnel et financier : Les fondements et les techniques* – Collection Auditor, Casablanca 1999.

¹⁹ Mohammed HAKKAT – *Contribution à une théorie générale du contrôle supérieur des finances publiques : Cas du Maroc* – Thèse de doctorat d'état en sciences économiques, soutenue en 1992 à la faculté de droit de Rabat.

²⁰ Jacques RENARD – *Théorie et pratique de l'audit interne* – Troisième édition, deuxième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 2000.

²¹ Ernest & Young et IFACI – *Les indicateurs de performance de l'Audit Interne – Résultats pour la France* – Résultats de l'enquête internationale de 1996.

1.1.1.2- Les standards de l'activité de l'audit interne²²

Le cadre pour la pratique professionnelle de l'audit interne, tel qu'il est élaboré par l'IIA, comporte trois niveaux :

- **Le premier niveau obligatoire** est constitué par la définition de l'audit interne, le code de déontologie et les normes d'attribut, de performance et de mise en oeuvre. Compte tenu de leur importance, ceux-ci sont traités en détail dans ce paragraphe.
- **Le second niveau faisant autorité** est constitué des recommandations de l'IIA concernant la mise en pratique des normes.
- **Le troisième niveau facultatif** est composé d'études, d'enquêtes, d'ouvrages, d'actes de séminaire et de tout autre document visant à guider et à conseiller les auditeurs internes pour la mise en application du référentiel.

A- La définition de l'audit interne

La définition de l'audit interne adoptée par l'IIA, en mars 2000, se présente comme suit : « *L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.* »

Avant de commenter cette définition, il s'avère utile de s'arrêter sur la signification que ses auteurs ont donné à certains termes clés évoqués :

- ◆ **Activité** : l'usage du terme activité, par opposition à fonction, signifie la possibilité pour une structure d'audit interne de recourir à des prestataires externes et vaut la reconnaissance de différentes modalités de mise en œuvre de ses attributions (missions, auto-évaluations...etc.)
- ◆ **Assurance** : l'audit interne doit constituer le processus par lequel l'organisation s'assure que les risques auxquels elle doit faire face sont compris et gérés de façon appropriée. Ceci nécessite alors plus de diligences exercés par les auditeurs internes.
- ◆ **Conseil** : il traduit une orientation « client interne ». Ceci entraîne une large gamme de services offerts par les structures d'audit interne, basée sur une meilleure exploitation des compétences dont elles disposent, et une plus grande flexibilité dans l'accomplissement des missions.
- ◆ **Risque** : cette notion n'est pas limitée seulement aux risques financiers, opérationnels et stratégiques encourus par une organisation, mais intègre également la non-exploitation des opportunités offertes. Elle confère à l'audit interne une dimension proactive (par opposition à réactive) et le situe au cœur du management.

La définition retenue pour l'audit interne a le mérite de traiter les conditions d'exercice de l'activité, d'aborder ses domaines d'intervention et d'insister sur l'importance de la démarche.

²² Compilation des données issues de l'ouvrage de l'IFACI intitulé 'Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne', du site WWW.theiia.org., des articles de la RFAI et des actes du colloque tenu à paris les 29 et 30/05/2001 sur le thème 'PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE : Nouveaux standards pour une profession en mutation ».

Elle traduit, par ailleurs, une volonté claire d'augmenter la contribution de l'audit interne dans la création de la valeur ajoutée et de veiller à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

B- Le code de déontologie

Le code de déontologie a pour finalité de baliser la conduite éthique des auditeurs internes. Il comporte deux composantes essentielles : les principes fondamentaux inhérents à la profession et à la pratique de l'audit interne et les règles de conduite décrivant les normes de comportement exigées des auditeurs internes.

Les règles contenues dans le code de déontologie portent sur :

- ◆ **L'intégrité** fondement de la confiance accordée au jugement des auditeurs.
- ◆ **L'objectivité** dont les auditeurs doivent faire preuve dans leur activité et qui inclut l'impartialité dans la formulation de leur opinion.
- ◆ **La confidentialité** des informations obtenues dans le cadre de leur activité.
- ◆ **La compétence** qu'ils manifestent en mettant en œuvre les connaissances, capacités et expériences requises par les services à fournir.

C- Les normes professionnelles de l'audit interne

Les normes²³ actuellement en vigueur sont au nombre de trente dont cinq fondamentales : n°100 : Indépendance, n°200 : Compétence professionnelle, n°300 : Etendue des travaux, n°400 : Exécution du travail d'audit & n°500 : Gestion du service d'audit interne.

Il y a lieu de noter toutefois la « relativité de ces normes » du fait que leur application ne revêt pas un caractère réglementaire, qu'elles font l'objet de diverses interprétations et que les principes fondamentaux énoncés revêtent un caractère général.

Aussi, de nouvelles normes ont été élaborées par l'IIA et entreront en vigueur à compter du 1er janvier 2002. Les nouvelles normes constituent une réponse :

- Aux fortes mutations que connaît l'environnement des organisations : concurrence accrue, complexification des activités (internationalisation, prédominance des services, informatisation ...), évolutions technologiques...etc.
- Au besoin de confiance supplémentaire manifesté par les différents intervenants (actionnaires, citoyens, employés, fournisseurs...) se traduisant par une demande accrue des missions d'audit.

Les nouvelles normes se composent de :

- ◆ **Normes de qualification (numérotation série 1000)** : elles visent à énoncer les caractéristiques des organisations et des individus réalisant des activités d'audit interne.
- ◆ **Normes de performance (numérotation série 2000)** : celles-ci se fixent pour finalité de décrire la nature des activités d'audit interne et de fournir les critères de qualité à partir desquels la performance des services peut être mesurée.
- ◆ **Normes de mises en œuvre (numérotation série nnnn.Xn)** : elles constituent une application des normes d'attribut et de performance à des engagements spécifiques (ex : l'audit de conformité, les investigations reliées à un projet d'auto-évaluation).

²³ IFACI – Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne - Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1997.

Les normes de qualification et de performance s'appliquent aux services d'audit interne en général. Les normes de mise en œuvre appliquent les normes d'attribut et de performance à des engagements spécifiques (ex : l'audit de conformité, les investigations reliées à une fraude ou un projet d'auto-évaluation).

La version définitive en français des normes, pour l'activité assurance, est disponible sur le site internet de l'IFACI²⁴.

Les nouvelles normes en matière d'audit interne introduisent de nouveaux changements aussi bien sur la forme que dans le fond :

- *En terme de forme* : un lexique revu, un style de rédaction plus direct, des titres plus précis et une réorganisation plus adaptée.
- *En terme de fond*, les principaux changements portent sur :
 - o La possibilité de recourir à des sources de compétence externes pour l'exécution de types de missions particulières.
 - o Des activités et domaines de compétence plus élargis portant sur l'assurance, le conseil et le gouvernement d'entreprise.
 - o Des commanditaires situés au plus haut niveau de l'organisation (rendre compte à la direction et au conseil d'administration) pour accompagner l'élargissement du domaine d'activité et renforcer l'indépendance.
 - o Un positionnement au cœur de l'entreprise grâce à une plus grande implication dans la stratégie de l'entreprise et une meilleure communication.
 - o Une grande importance accordée à l'apport de la valeur ajoutée : adoption de l'approche par les risques, renforcement du souci d'efficacité, exigence d'établissement d'un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité ainsi que le contrôle d'efficience par des entités externes (Ex : IIA-QAR [Quality Assurance Revue]).

1.1.1.3- Les caractéristiques de l'audit interne²⁵

Les conditions d'exercice de la fonction d'audit interne diffèrent selon la taille de l'entreprise, le secteur d'activité, le degré d'intégration des fonctions de production et de commercialisation, l'appartenance au secteur privé ou public, le degré de sophistication et la rapidité d'évolution technologique touchant les cycles de conception et de réalisation du « produit »...etc. Néanmoins, des aspects restent communs à l'ensemble des structures d'audit interne. Ces aspects se présentent comme suit :

- ***Les points d'ancrage*** sur lesquels sont fondés l'activité de l'audit interne sont :
- ◆ *L'assistance au management*. Ces points forts sont :
 - Les standards de référence qui lui donnent autorité ;
 - La méthodologie et les outils qui garantissent l'efficacité de cette discipline ;
 - L'indépendance d'esprit qui permet aux auditeurs d'avoir un regard critique et une vision complémentaire ;
 - L'effort de recherche et de réflexion qui n'est pas inhibé par les contraintes et les obligations journalières de productivité.

²⁴ www.ifaci.com

²⁵ Jacques RENARD– *Théorie et pratique de l'audit interne* – Troisième édition, deuxième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 2000.

- ◆ *Elle ne juge pas les hommes mais les différents niveaux de l'organisation :*
 - L'objectif recherché est l'amélioration continue des performances de l'organisation et non pas par le jugement de ces résultats actuels.
 - Les réalisations doivent être analysées. En cas de dysfonctionnement ou de contre performance, l'audité ne doit pas, à moins d'une faute professionnelle clairement mise en évidence, être remis en cause directement.
 - Les responsabilités sont à déterminer. Généralement, les insuffisances constatées n'incombent pas directement aux responsables audités et les solutions dépendent de la ligne hiérarchique de l'organisation.
- ◆ *L'indépendance dans l'exercice de ses fonctions.* Elle reste toutefois liée à la politique mise en œuvre au sein de l'organisation et aux normes et standards de la profession d'audit interne édités par l'IIA.
- **Le référentiel :** il est constitué, pour chaque auditeur interne, de :
 - *Un cadre commun.* Il s'agit des techniques, outils et normes qui sont appliqués par l'ensemble des auditeurs internes.
 - *Un cadre spécifique* dépendant de l'environnement dans lequel l'auditeur exerce. Il est constitué des dispositions de *contrôle interne* (statuts, procédures internes, normes de qualité ...) et *pratiques d'organisation communément appliquées* (les dispositions externes d'origine légale ou professionnelle telles que le plan comptable, la fiscalité, la réglementation de travail, les règles de tutelle...etc.).
- **Les techniques et les outils :** l'audit interne est un domaine qui exige un savoir (maîtrise des sources méthodologiques théoriques et professionnelles), un savoir-faire (une connaissance des activités de l'entreprise et des compétences dans certains domaines) et un savoir être (aptitude à communiquer, à mettre d'interlocuteur en confiance...).

Les outils de l'audit interne utilisés peuvent être classés en trois catégories :

- ◆ *Les approches globales :* l'analyse économique et financière, l'analyse statistique du volume et des types de transactions, l'organigramme fonctionnel, la grille d'analyse des tâches, la piste ou chemin d'audit et le diagramme de circulation.
- ◆ *Les approches par questions :* les questionnaires au choix multiples ou ouverts, le questionnaire de contrôle interne, la narration et les interviews.
- ◆ *Les approches par vérifications :* les vérifications, les rapprochements, les observations, le sondage statistique et les tests.

La présentation détaillée de ces outils est faite dans le guide général des techniques et outils pour la conduite d'une mission d'audit interne donné en annexe 4.

Il y a lieu de noter, par ailleurs, que les outils informatiques utilisés dans le domaine de l'audit interne connaissent un développement rapide. Ainsi, une enquête réalisée par l'IFACI²⁶ montre que les structures d'audit interne disposent actuellement de nombreux outils qui leur permettent d'améliorer l'efficacité, la rapidité et la pertinence de leurs travaux. La figure donnée ci-après illustre partiellement les résultats trouvés.

²⁶ Florence BERGERET- *Des outils informatiques en plein essor pour une utilisation accrue – Résultats d'une enquête lancée en 2000 par l'IFACI auprès de 517 directeurs de services d'audit interne français- Revue Audit n°154 d'avril 2001.*

| | | |
|--|--|---|
| Importance accordée dans les 3 ans (% «très importants») | Plus important dans l'avenir Outils peu possédés actuellement | Plus important dans l'avenir Outils possédés aujourd'hui |
| | Gestion des référentiels d'audit Analyse des risques | Communication Extraction et analyse des données Présentation et mise en forme |
| | Base de données des meilleurs pratiques Prévention et détection des fraudes Outils d'auto évaluation | Gestion et planification Utilitaires |
| | Moins important dans l'avenir Outils peu possédés actuellement | Moins important dans l'avenir Outils possédés aujourd'hui |
| 0% | Possession des outils (% « oui ») | |
| 100% | 100% | |

Figure 2 : Carte synthétique de la possession des outils informatiques et de l'importance accordée à leur développement futur

- **La méthodologie** à adopter doit répondre impérativement aux critères suivants : *simplicité, rigueur et relativité du vocabulaire.*

La démarche recommandée par l'IFACI²⁷ pour la conduite d'une mission d'audit interne est présentée dans la figure 3 ci-après. L'analyse de l'intérêt de chacune des principales étapes de cette démarche fait ressortir les éléments suivants :

- **L'émission d'un ordre de mission** qui précise les entités et les audités concernés, explique les circonstances de l'audit et arrête les modalités d'intervention.
Ainsi, ce document permet de prévenir les audités sur l'étendue et les objectifs de la mission d'audit afin qu'ils aient le temps de s'organiser en conséquence. Il accrédite, par ailleurs, les auditeurs internes, légitime leur intervention et leur autorise l'accès aux documents et personnes concernées par la mission d'audit.
- **La phase de lancement** conditionne le succès de la mission d'audit interne puisqu'elle permet d'analyser les raisons qui ont motivé la demande d'audit (problèmes réels, dysfonctionnements constatés, objectifs non atteints ...), d'identifier les risques liés au domaine à auditer, d'arrêter les objectifs de la mission d'audit et de planifier²⁸ cette dernière en conséquence.
A l'issue de cette phase, une connaissance suffisante des différents aspects liés à la mission est développée par les auditeurs internes ce qui est traduit par une approche concrète de l'intervention basée sur la définition opérations élémentaires qui seront examinées l'une après l'autre et le choix des outils d'investigation à utiliser.
- **La phase d'exécution**²⁹ consiste à mettre en œuvre l'ensemble des requêtes nécessaires, dans le cadre des objectifs de la mission préalablement arrêtés, pour certifier l'existence des forces, confirmer la présence des faiblesses et qualifier le risque attaché à chacune des faiblesses (nature du résultat, probabilité d'occurrence et gravité en cas de survenance).

²⁷ D'après l'ouvrage de l'IFACI intitulé « *La conduite d'une mission d'audit interne* » – 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Éditions techniques (CLET), Paris 1995.

²⁸ La norme 410 de l'IIA, intitulée '*planification des missions*', stipule que « Les auditeurs internes doivent planifier chaque mission d'audit ».

²⁹ La norme 420 de l'IIA, intitulée '*examen et évaluation des informations*', stipule que « Les auditeurs internes doivent recueillir, analyser, interpréter les informations et documenter ce travail pour supporter les résultats de l'audit ».

| | |
|--|---|
| L'ORDRE DE MISSION | Mandat donné à l'audit interne pour intervenir auprès de l'entité à auditer. |
| LA PHASE DE LANCEMENT | CONSISTANCE |
| Prise de contact | Expliquer clairement à la structure à auditer les objectifs de la mission d'audit interne et présenter la démarche qui sera utilisée. |
| Acquisition d'une connaissance générale du domaine à auditer | Définir les objectifs de la phase de lancement et les modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondantes. |
| Détermination des risques | Révéler les points de contrôle interne qui semblent poser problème. |
| Choix des objectifs de l'audit interne | « Contrat » de prestation de service fixant les axes d'investigation de la mission et ses limites pour les audités. |
| Production du programme de vérification | Figurer la démarche à adopter pour la suite de la mission d'audit interne ainsi que les moyens à mettre en œuvre et le planning de réalisation. |
| LA PHASE D'EXECUTION | CONSISTANCE |
| Réunion d'ouverture de la mission l'audit interne | Présenter les travaux de la phase de lancement et prendre les rendez-vous nécessaires au déroulement de la mission. |
| Conduite des prospections in-situ | Les faiblesses relevées sont validées au fur et à mesure avec les audités à l'aide d'imprimés types intitulés les Feuilles de Révélation et d'Analyse des Problèmes. |
| Compte rendu final au site | Présentation orale au responsable de la structure auditée des principales observations et commentaires relevés. |
| LA PHASE DE SYNTHESE | CONSISTANCE |
| Elaboration du projet de rapport de la mission d'audit interne | Recueil de l'ensemble des vérifications et des constats effectués. Il est envoyé aux seuls audités puis aux autres destinataires des recommandations. |
| Réunion de clôture de la mission d'audit interne | Elle vaut accord sur les faits et les déductions et arrête les recommandations définitives. L'audit modifie alors éventuellement ses recommandations ou prend acte, en annexe, des divergences exprimées par les audités. |
| Rapport définitif de la mission d'audit interne | Il est diffusé à la Direction Générale et aux responsables désignés. |
| LE SUIVI DE LA MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS | S'assurer de la mise en œuvre des recommandations et en rendre compte dans le reporting de l'audit interne. |

Figure 3 : Les différentes phases d'une mission d'audit interne selon l'IFACI³⁰

³⁰ D'après l'ouvrage de l'IFACI intitulé « La conduite d'une mission d'audit interne » – 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Éditions techniques (CLET), Paris 1995.

Tout au long de cette phase, les constats et les recommandations dégagés sont soumis à la validation des audités. Cette démarche participative favorise l'implication des audités dans la mission et leur incitation à régir pour remédier aux dysfonctionnements mis en évidence.

- **La phase de synthèse** permet de présenter les constats relevés, de commenter les conclusions des études menées et de les faire valider officiellement.

En fin d'intervention, le rapport d'audit communiqué³¹ aux principaux responsables concernés, pour action, et à la direction, pour information, les conclusions de la mission d'audit interne.

- **Le suivi des recommandations** constitue la source réelle de la valeur ajoutée d'une structure d'audit interne. En effet, si le diagnostic préalablement réalisé met en exergue les dysfonctionnement et les insuffisances, le suivi des recommandations émises contribue à ce que des mesures efficaces soient effectivement entreprises pour y remédier et permet, par ailleurs, de mesurer les résultats obtenus par les actions correctives mises en œuvre.

Le suivi des recommandations fait également partie des responsabilités des auditeurs internes³² qui doivent obtenir, évaluer et approuver le plan d'action proposé pour traiter chaque problème recensé.

Lorsque la suivi s'achève, un bilan final devra être élaboré. Ce bilan relatera alors :

- o Le nombre des recommandations émises, refusées, modifiées, acceptées en l'état, remises en cause... accompagnée d'une analyse causale.
- o Les économies réalisées, les risques maîtrisés et les autres bénéfices dégagés par l'organisation.
- o Les problèmes en suspens ou nouvellement apparues, les doutes persistants, les suggestions recueillies lors de la réunion de fermeture d'audit...etc.
- o Les difficultés rencontrées par l'audit interne, les satisfactions enregistrées, les progrès effectués...etc.

- **Le mode opératoire** : il se fait par un rapprochement entre un état réel, découlant des enregistrements, faits et pratiques, et un état désiré tel qu'il résulte du référentiel adopté par l'auditeur interne. Il est à noter, toutefois, que l'audit interne s'exerce à travers le contrôle mais ne s'identifie pas à lui.

Une démarche d'examen d'une organisation³³ est donnée dans la figure 4 ci-après. Dans celle-ci, *trois niveaux d'analyse* peuvent être distingués :

- *A l'échelle de l'organisation* (analyse des objectifs, des responsabilités, des moyens et des méthodes) ;
- *Au niveau du fonctionnement* (examen des tâches et des résultats)
- *Et dans le pilotage* (étude de la rétroaction, du bouclage, des actions correctives...).

³¹ La norme 430 de l'IIA, intitulée '*communication des résultats*', stipule que « Les auditeurs internes doivent établir un rapport présentant les résultats de leur mission. ».

³² La norme 440 de l'IIA, intitulée '*suivi des rapports*', stipule que « Les auditeurs internes doivent effectuer un suivi pour s'assurer que des actions appropriées sont entreprises ».

³³ IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) – *La conduite d'une mission d'audit interne* – 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Éditions techniques (CLET), Paris 1995.

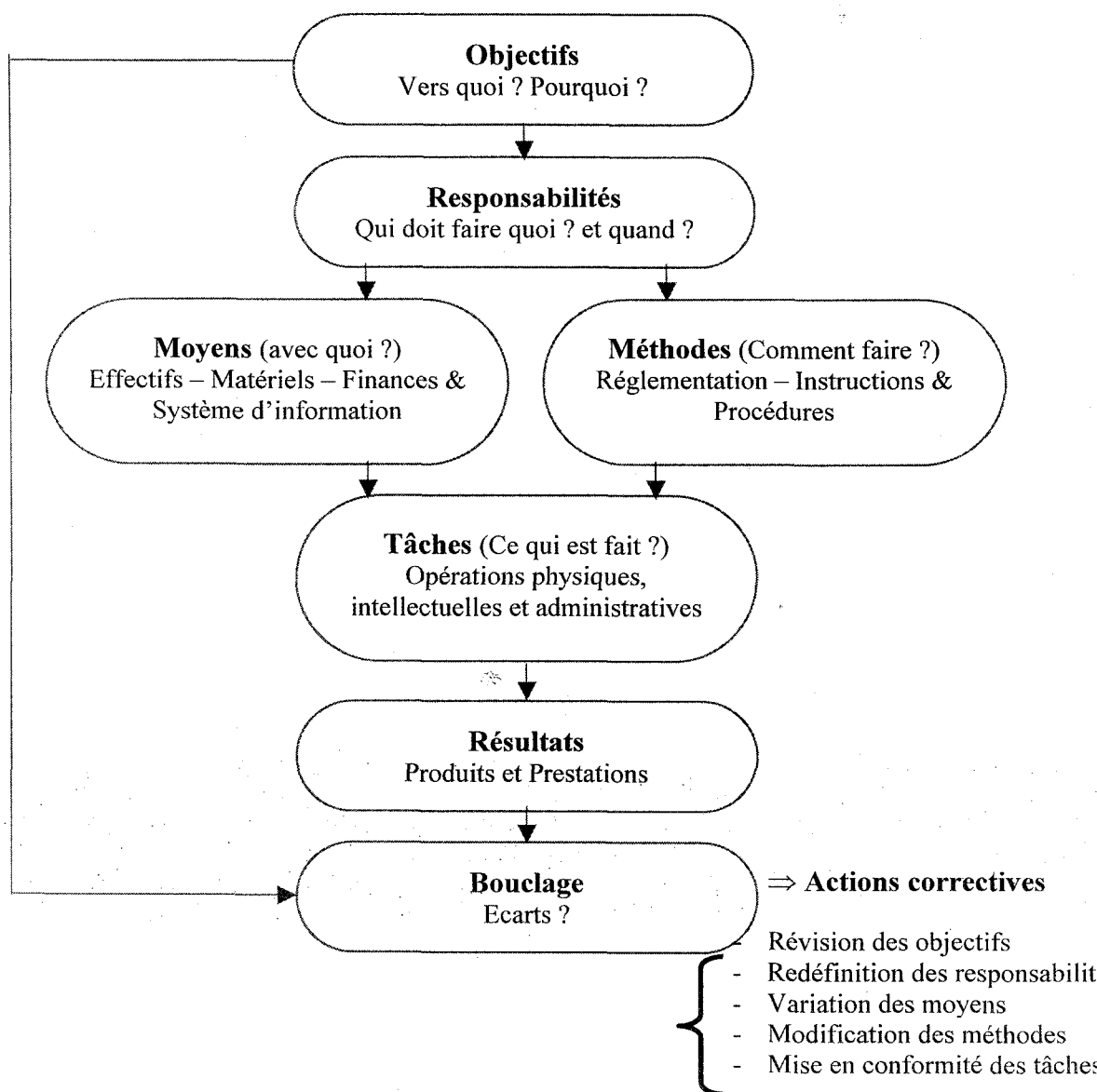


Figure 4 : Démarche d'examen d'une organisation³⁴

- **Les difficultés rencontrées :** la pratique de l'audit interne au sein des organisations se heurte généralement aux difficultés³⁵ suivantes :
- ◆ *La vision du reste de l'entreprise :* élément de la technostucture qui critique l'organisation et les comportements et prétend les faire changer sans en assumer le poids quotidien ni avoir l'autorité pour le décréter.
 - ◆ *La critique,* quel que soit son enrobage ou sa présentation, *touche toujours,* directement ou indirectement, *le responsable concerné.*
 - ◆ *Le changement est toujours déstabilisant pour une organisation.*

³⁴ IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) – *La conduite d'une mission d'audit interne* – 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Éditions techniques (CLET), Paris 1995. Extrait page 24.

³⁵ IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) – *La direction d'un service d'audit interne* – Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1995.

1.1.1.4- Les typologies usuelles de l'audit

La littérature dans le domaine de l'audit distingue plus d'une vingtaine de qualificatifs : audit comptable, audit financier, audit administratif, audit de gestion, audit social, audit intégré, audit qualité, audit total, audit vert...etc.

Dans la suite de ce paragraphe, nous essaierons de caractériser ces différents types de missions et ce en les regroupant selon le domaine concerné, la nature de la mission ou son objectif et en fonction du domaine d'intervention. A noter, toutefois, que seules les définitions 'normalisées' seront citées pour éviter les divergences de point de vue liées aux différentes interprétations possibles.

A- Selon le domaine concerné

On distingue trois principaux types de missions d'audit interne en les classant selon le domaine concerné :

- ◆ **Audit social**³⁶ « *Audit appliqué à l'activité des organisations, à la gestion des ressources humaines qu'elles emploient ou qu'elles impliquent et aux relations sociales entre celles-ci et avec leur environnement* ».
- ◆ **Audit**³⁷ **qualité** « *Processus méthodique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits* ».

Cette définition à caractère général remplace celle donnée dans l'ancienne norme ISO³⁸, de nature plus explicite, qui stipule que « *l'audit qualité est un examen méthodique et indépendant en vue de déterminer si les activités et les résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions requises et si celle-ci sont mises en œuvre de façon efficace* ».

- ◆ **Audit thématique**³⁶ « *Audit portant non sur une organisation dans sa globalité mais sur un aspect particulier de son activité* ». Exemple : audit de la micro-informatique, audit des archives, audit de la paie du personnel...etc.

B- Selon la nature de l'audit ou son objectif

❖ L'audit de conformité et/ou régularité

L'audit de conformité³⁶ (ou de régularité) est « *une démarche d'audit dans laquelle on compare la règle à la réalité, ce qui devrait être et ce qui est ; l'auditeur dispose alors d'un référentiel préexistant (règles d'organisation, méthodes de travail, réglementations, normes...etc.)* ». L'objectif poursuivi à travers ce type d'audit est essentiellement de lutter contre l'erreur, la fraude ou la négligence et ce dans le souci d'éviter des pertes financières préjudiciables à l'entreprise.

L'audit de conformité et/ou de régularité vérifie, par comparaison entre la réalité et le référentiel retenu, que :

- ✓ Les règlements en vigueur et les instructions de la direction sont correctement appliqués ;

³⁶ IFACI & Institut International de l'Audit Social (I.A.S) – *Des mots pour l'audit* – Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1995.

³⁷ Norme Internationale ISO 9000 : 2000F – *Systèmes de management de la qualité : Principes essentiels et vocabulaire*.

³⁸ Norme Française NF EN ISO 8402 – *Management de la qualité et assurance de la qualité : Vocabulaire*- Juillet 1995 (norme annulée et remplacée par ISO 9000 : 2000F).

- ✓ Les opérations sont régulières ;
- ✓ Les informations sont sincères et exemptes d'altération ;
- ✓ Les actifs sont correctement protégés.

La conduite d'une mission d'audit de régularité se base sur *l'identification des actifs à préserver, les événements graves pouvant survenir, les facteurs pouvant favoriser leur apparition et les procédures de détection & de protection.*

L'IFACI distingue entre *l'audit de régularité* par rapport aux règles internes de l'entreprise, *l'audit de conformité* par rapport aux dispositions légales et réglementaires et *l'audit de sécurité* qui concerne le mode de fonctionnement de l'entreprise (protection des personnes, du patrimoine, confidentialité et fiabilité de l'information...).

❖ L'audit d'efficacité

L'audit d'efficacité³⁹ est « *une démarche d'audit dans laquelle l'auditeur, ne disposant plus de référentiel préexistant, suggère éventuellement des modifications à la règle s'il s'avère qu'elle est à l'origine des dysfonctionnement* ».

Ce type d'audit ne se limite pas seulement à la vérification, par rapport au référentiel de l'organisation, de la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes... mais comporte également des propositions pour l'amélioration des profits et activités de l'entreprise grâce à une meilleure efficacité et efficience.

L'audit d'efficacité s'intéresse à :

- ✓ L'adéquation des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs fixés ;
- ✓ La pertinence des organisations et méthodes.
- ✓ La rigueur de la gestion et la qualité des performances.

La conduite d'une mission d'audit d'efficacité se base sur *l'identification des activités à maîtriser, les facteurs clés de succès à développer, les indicateurs et les caractéristiques à améliorer, les méthodes et les moyens de gestion et le processus de pilotage.*

❖ L'audit de management

L'audit de management ou diagnostic s'intéresse aux aspects les plus fondamentaux de la gestion. Du fait qu'il s'agit d'un développement nouveau de l'activité d'audit interne, ce concept n'est pas totalement stabilisé. Aussi, sous l'appellation 'audit de management', il peut être désigné notamment les aspects⁴⁰ suivants :

- ◆ L'étude de l'adéquation de la politique sectorielle menée par le responsable avec la stratégie globale de l'organisation (vision d'en haut).
- ◆ La vérification de la mise en œuvre sur terrain de la politique énoncée par le responsable et de la perception de sa mission. Il s'agira alors d'apprécier dans quelle mesure cette politique est connue, comprise, appliquée et de s'assurer que les responsables ont les moyens de sa mise en application.
- ◆ L'examen du respect, dans le cas d'une multinationale, du processus formalisé d'élaboration de la stratégie globale du groupe.

³⁹ IFACI & Institut International de l'Audit Social (I.A.S) – *Des mots pour l'audit* – Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1995.

⁴⁰ Jacques RENARD– *Théorie et pratique de l'audit interne* – Troisième édition, deuxième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 2000.

C- Selon le domaine d'intervention de l'auditeur⁴¹

Il existe deux types d'audits institués par la pratique et le législateur :

❖ L'audit financier

L'audit financier est défini par l'ATH : « *l'audit financier (appelé aussi révision) est une démarche entreprise par un professionnel indépendant dans le but d'émettre une opinion motivée sur la qualité de l'information financière publiée* ».

Le commissariat aux comptes est une révision comptable externe exigée par la loi. Sa finalité étant de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et résultats.

Les axes d'investigation de l'audit financier sont présentés dans le tableau ci-après :

| Préoccupation | Principe | Vérification | Risque |
|-----------------------------|--------------------------|--|-----------------------------------|
| <i>Enregistrements</i> | Exhaustivité | Somme des opérations réelles = somme des enregistrements comptables. | Réel > Comptable |
| | Réalité | Somme des écritures comptables = somme des opérations réelles. | Comptable > Réel |
| | Séparation des exercices | Somme des écritures comptables de l'exercice = somme des opérations réelles de l'exercice. | $R(n) > C(n)$ ou $C(n) > R(n)$ |
| <i>Soldes</i> | Existence | Solde actifs et passifs = Eléments existants actifs et passifs. | Solde injustifié |
| | Evaluation correcte | Valeurs des soldes = valeurs justes | Soldes surévalués ou sous évalués |
| <i>Documents financiers</i> | Présentation conforme | Présentation conforme au cadre comptable en vigueur | Mauvaise classification |
| | Information | Informations complémentaires nécessaires | Changements non communiqués |

Tableau 1 : Axes d'investigation de l'audit financier

❖ L'audit opérationnel

L'audit opérationnel est défini par l'ATH comme « *l'examen professionnel des informations relatives à la gestion de chaque fonction d'une entité quelconque en vue d'exprimer sur ces informations une opinion responsable et indépendante, par référence aux critères de régularité, de fiabilité et d'efficacité. Cette opinion doit accroître l'utilité de l'information en particulier en vue de la prise de décision* ».

Il vise à vérifier que l'organisation a établi des systèmes d'information et de gestion ainsi que des méthodes de direction garantissant l'optimisation de l'emploi des ressources. Cette optimisation est définie par **les trois E** :

- ❖ **Economie** : Les ressources humaines et matérielles ont été acquises en quantité appropriée, avec une qualité acceptable et au coût le plus bas possible ;
- ❖ **Efficience** : Le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux, pour toute quantité et qualité données de services ;
- ❖ **Efficacité** : C'est la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés.

⁴¹ Association Technique d'Harmonisation – *Audit financier* – Dunod / Clet, Paris 1991.

SECTION 1.1.2- LA STRUCTURE D'AUDIT INTERNE AU NIVEAU D'UNE ORGANISATION

1.1.2.1- La place de l'audit interne dans une organisation

MINTZBERG⁴² a distingué cinq éléments de base au sein d'une organisation :

- **Le sommet stratégique** en charge de veiller à ce que l'organisation assure efficacement sa mission et serve les intérêts des différents organes de pouvoir (actionnaires, administrations, syndicats...). Pour ce faire, cette fonction doit assurer notamment la supervision directe de la ligne hiérarchique, la gestion des frontières et des relations avec l'environnement et le développement de la stratégie globale de l'organisation.
- **Le centre opérationnel** composé des *opérateurs* dont le travail est directement lié à la production des biens et des services de l'organisation. Sa mission consiste à réunir les éléments nécessaires à la production, à réaliser puis distribuer les produits et services et enfin à assurer le support logistique direct tel que l'entretien de l'outil de production.
- **La ligne hiérarchique** est constituée de relais entre le centre opérationnel et le sommet stratégique. Les agents de l'organisation affectés à cette composante de l'organisation assurent tous le rôle de cadre dirigeant mais à l'échelle de leurs propres unités.
- **Les fonctions de support logistique** comportent les unités spécialisées en dehors du flux de travail qui assurent un appui vis-à-vis de ce dernier. Cette catégorie regroupe le conseil juridique, la communication externe et relations publiques, la recherche et développement, la paie...etc.
- **La technostructure** regroupe les 'analystes'. Ils ont pour rôle notamment de concevoir, planifier, changer le travail et former les opérateurs et ce tout en restant dissociés du flux direct de travail. Les analystes sont le moteur de la standardisation dans une organisation. Pour coordonner le travail au sein des organisations, ils préconisent trois modes de *standardisation* : *des procédés* lorsque le contenu du travail est spécifié ou programmé, *des résultats* en arrêtant à l'avance les caractéristiques des livrables et les performances à atteindre et *de la qualification* en exigeant une formation de base déterminée.

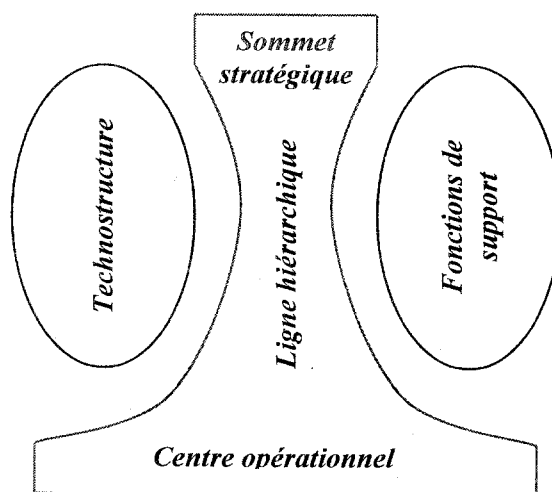


Figure 5 : Les cinq éléments de base dans une organisation selon Mintzberg

⁴² Henri MINTZBERG – *Structure et dynamique des organisations* – Douzième tirage 1998 – Les éditions d'organisation.

La structure d'audit interne, du fait de sa mission dans l'organisation, fait pleinement partie de la technostructure. Il y a lieu de signaler toutefois que l'existence de cette structure reste liée à l'atteinte d'un certain niveau de développement. Ainsi, MINTZBERG, pour décrire l'évolution des organisations, dit ⁴³ « Il y a toujours eu dans les organisations des opérateurs et des cadres dirigeants... Au fil de leur croissance, elles ont généralement commencé par développer la ligne hiérarchique, croyant, comme les premiers textes l'indiquaient, que la coordination devait être faite par la supervision directe. Puis, on admet la standardisation comme mécanisme de coordination, et la technostructure se développa... Avec le développement récent des techniques comme la planification stratégique et *le contrôle financier élaboré*, la technostructure se trouve maintenant implantée dans le niveau le plus élevé. »

1.1.2.2- L'organisation de la structure d'audit interne⁴⁴

A- Le rattachement hiérarchique

Différentes formes de rattachement de la structure d'audit interne peuvent être envisagées :

- **Au président / Direction Générale** : Si cette solution garantit l'indépendance de la structure d'audit interne et l'intervention dans l'ensemble des domaines de l'organisation, elle n'est pas sans poser certains problèmes :
 - La structure d'audit interne serait pratiquement livrée à elle-même du fait du manque de disponibilité, parfois même d'intérêt, aux problèmes soulevés par l'audit interne lors des différentes missions ;
 - Le président ou la Direction Générale, du fait de sa position, s'intéresse beaucoup plus aux hommes qu'à l'organisation (contrairement à l'audit interne). De plus, sa réaction risque d'être parfois vive ce qui compromet l'image de l'audit.
 - La production du service d'audit interne est faiblement exploitée. En effet, du fait du temps disponible, seules les notes de synthèse des rapports d'audit produits sont généralement lues.
- **A un comité d'audit indépendant** qui valide les plans d'audit, veille au suivi des recommandations, arbitre les désaccords entre la structure d'audit et les entités auditées et évalue les performances de l'audit interne.
- **Un double rattachement** : quotidien au président ou à la direction générale et fonctionnel au comité d'audit. Cette solution est la plus recommandée, à moins de disposer d'un responsable d'audit interne expérimenté et disposant d'une longue carrière dans l'organisation, du fait de l'importance de l'encadrement et de l'appui dont la structure d'audit interne bénéficie.

B- L'affectation des effectifs de la structure d'audit interne

Les effectifs alloués à une structure d'audit interne peuvent être organisés de différentes manières selon notamment la taille de l'organisation, la répartition géographique de ses unités et le caractère spécialisé de ses activités. On peut ainsi :

- ◆ **Segmenter par métiers, compétences et natures des missions.**

⁴³ Henri MINTZBERG – *Structure et dynamique des organisations* – Douzième tirage 1998 – Les éditions d'organisation. Extrait page 50.

⁴⁴ IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) – *La direction d'un service d'audit interne* – Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1995.

Il s'agit alors de spécialiser les auditeurs internes pour augmenter leurs compétences techniques dans des domaines très spécifiques et spécialisés tels que l'informatique, la gestion des marchés, le marketing...etc.

Toutefois, si la spécialisation renforce *l'expertise et la crédibilité* de la structure d'audit interne, elle n'est pas sans poser de multiples problèmes et de différents ordres : qualitatif tel que la démotivation des auditeurs par la routine, quantitatif à travers notamment la difficulté de remplacement des auditeurs en cas de départ et organisationnel dans le cas de la conduite de missions polyvalentes.

- ◆ **Segmenter par domaine, filiales et destinations.** Dans ce cas, plusieurs possibilités existent encore :
 - ✓ *Prévoir des structures d'audit interne délocalisées mais rattachées à une direction centrale d'audit interne unique.* Ce choix, adapté notamment au cas des multinationales, permet de vaincre les difficultés et les surcharges résultant du temps et des frais de déplacement, de l'adaptation à la culture locale...etc.
 - ✓ *L'alternative comporte des structures d'audit interne décentralisées.* Le rôle du direction centrale d'audit consisterait alors à garantir *le professionnalisme et l'indépendance des différentes unités régionales* en définissant la méthodologie de conduite des missions, le processus de suivi des recommandations, le profil type des différents intervenants dans la structure d'audit interne, le guide d'évaluation des plans d'audit interne...etc.

1.1.2.3- Le rôle de l'audit interne dans les dispositifs de 'corporate governance' et de contrôle interne

A- La corporate governance

La 'corporate governance' ou 'gouvernement des entreprises'⁴⁵ « est un mode de fonctionnement des structures et des organes d'administration et de direction des sociétés, en vue d'assurer au mieux la maîtrise des risques, la transparence et la satisfaction des différentes parties en présence. Se dit aussi des réflexions sur ce mode de fonctionnement et ses évolutions ».

Lors de son apparition, le concept de gouvernement d'entreprise était construit autour de deux organes : **l'organe de gestion** et **l'organe de contrôle** constitué par une *représentation collégiale des actionnaires et dans lequel participent des administrateurs non dirigeants* (concept bâti sur la divergence d'intérêts entre investisseurs et gestionnaires).

Actuellement, il n'y a pas d'harmonisation, à l'échelle internationale, en la matière. Ainsi :

- En Allemagne, la loi Kon TraG s'intéresse au contrôle des firmes et à la transparence. Au Royaume Uni, les codes de gouvernement d'entreprise Hampbell & Turnbull sont focalisés sur l'indépendance de l'organe de contrôle, sa capacité à rendre compte et sa confiance dans le contrôle des affaires⁴⁶.

⁴⁵ Institut de l'Audit Interne & Institut de l'Audit Social - *les mots de l'audit interne* – 2^{ème} édition.

⁴⁶ Roger DAVIS - *Pour une harmonisation européenne en matière de gouvernement d'entreprise* - Revue Audit n°151 de septembre 2000.

- Aux Etats Unies d'Amérique, la loi oblige l'ensemble des sociétés cotées à la bourse de New York de disposer d'un comité d'audit⁴⁷. Ce comité est constitué de trois à cinq membres qualifiés qui sont des administrateurs non impliqués dans la direction de la société. Les principales attributions à ce comité d'audit sont :
 - o Participer au choix et au renouvellement des auditeurs externes, discuter avec eux l'étendue de leurs interventions et fixer leurs honoraires ;
 - o Examiner le programme d'audit interne et s'assurer de sa coordination avec celui des auditeurs externes ;
 - o Etudier les conclusions des auditeurs notamment en ce qui concerne tout manquement aux règles déontologiques des affaires ;
 - o Analyser toute information financière communiqué à l'extérieur de la société.
- En France, les dispositions en matière de contrôle interne sont régies par les deux rapports Viénot de juillet 1995 et juillet 1999⁴⁸.

Dans le premier rapport Viénot, il était recommandé, pour toute entreprise cotée en bourse, de joindre à l'organe de contrôle au moins deux administrateurs indépendants et de créer des comités permanents spécialisés : comité de sélection des administrateurs, comité des rémunérations, comité des comptes (comité d'audit)... etc.

Le second rapport Viénot comporte 35 préconisations portant notamment sur la précision et l'élargissement des attributions des comités spécialisés.

Chaque année depuis 1995, KPMG procède à une enquête sur la mise en œuvre par les sociétés du SBF 250 des dispositions contenues dans les rapports Viénot. Il en ressort, concernant les comités d'audit, les éléments ci-après⁴⁹ :

- o *Les comités d'audit restent très récents en France.* Le pourcentage des sociétés disposant d'un comité d'audit est passé respectivement de 16 % à 37 % entre 1995 et 1999 (il est de 88 % pour les entreprises du CAC 40).
- o Les comités d'audit valident le plus souvent le système de contrôle interne et le processus d'établissement des états de synthèse. Ils ne se consacrent pas cependant suffisamment à la mise en œuvre des moyens qu'ils approuvent.
- o Ils comportent, en plus des administrateurs non dirigeants, des invités permanents tels que le président du groupe...etc. Néanmoins, le rôle des administrateurs indépendants s'affirme.
- o Ils présentent généralement des préoccupations largement sécuritaires mais qui évoluent vers une vision plus globale.
- o Ils jouent un rôle incitatif et informatif fort qui donne plus de poids à l'activité d'audit interne au sein de l'entreprise. Leur pleine liberté d'action reste cependant à construire.

⁴⁷ Mohammed LARAQUI HOUSSAINI– *L'audit interne opérationnel et financier : Les fondements et les techniques* – Collection Auditor, Casablanca 1999.

⁴⁸ Jean Loup ROUFF - *Le gouvernement de l'entreprise : Principe et évolution* - Revue Audit n°151 de septembre 2000.

⁴⁹ Jean-Marie PINEL - *La pratique des comités d'audit tend à se développer, mais beaucoup reste à faire* - Revue Audit n°151 de septembre 2000.

Il a été noté également la présence, dans certaines sociétés, de **comité de contrôle interne**⁵⁰, constitué des principaux responsables de l'entreprise, dont les fonctions sont :

- o *L'organisation de la veille* : auto évaluation du contrôle interne, observation des dysfonctionnements, identification des risques émergents...
- o *Stimuler l'action* : proposer, mettre en œuvre et suivre des projets de contrôle interne, réduire les coûts des contrôles, chasser les contrôles redondants, bloquants et inutiles, favoriser les échanges et la coordination entre les contrôles...

B- Le contrôle interne

Audit interne et contrôle interne sont indissociables. S'il existe une confusion courante entre la consistance de ces deux concepts, celle-ci est essentiellement due à une mauvaise traduction à partir de l'anglais de « Internal Control » qui traduit la *notion de maîtrise de l'organisation*, un état à atteindre et à préserver, *et non pas une activité, service, fonction ou opération de vérification*.

Nous allons présenter, dans ce paragraphe, les bases du contrôle interne et essayer d'en démontrer le rôle important que pourrait jouer l'audit interne dans l'amélioration continue de ce dispositif.

❖ Définition du contrôle interne

Le contrôle interne est défini par l'IFACI et Coopers & Lybrand⁵¹ comme « *un processus de gestion, mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et/ ou le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs entrants dans les catégories suivantes* :

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

❖ Les principes du contrôle interne

Les principes du contrôle interne généralement admis⁵² sont au nombre de huit :

- ◆ **Le principe d'organisation** : toute organisation doit être *préalable, adaptée, et adaptable, vérifiable, formalisée et doit comporter une séparation convenable des fonctions*. Les principales fonctions à séparer sont : la fonction d'autorisation (de décision ou le donneur d'ordre), la fonction d'enregistrement (comptable), la fonction financière (instance de règlement), la fonction de détention (ceux qui détiennent et conservent le bien physique) et la fonction de contrôle.

⁵⁰ Etienne BARBIER - *Du comité d'audit... au comité de contrôle interne* - Actes du colloque international sur l'audit interne du 5 & 6 Juin 1997 - AMACI - Les éditions IMPRIMABEL, 1998.

⁵¹ COOPERS & LYBRAND et IFACI - *La nouvelle pratique du contrôle interne* - cinquième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 1994.

⁵² Alain MIKOL & Coauteurs - *Révision, évaluation et contrôle interne : Cas pratiques corrigés* - Collection Clet Dunod, 3^{ème} édition - Paris 1992 / D'après les textes de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables Français.

- ◆ **Le principe d'universalité** : le dispositif de contrôle interne concerne toutes les personnes et toutes les activités de l'entreprise en tout temps et en tout lieu. Aucune d'entre elles ne sera exclue par manque de confiance ou par privilège.
- ◆ **Le principe d'intégration ou d'auto-contrôle** : le dispositif de contrôle interne doit comprendre des procédures routinières qui permettent de détecter les anomalies :
 - Les recoupements : comparaison, à partir de deux documents différents, d'informations devant être identiques ;
 - Les contrôles réciproques : rapprochement d'une même information entre deux personnes dont l'une prolonge le traitement de l'autre ;
 - Les moyens matériels de protection (coffres, caméras, surveillance...);
 - Le système de preuves qui justifie tout traitement effectué.
- ◆ **Le principe de permanence** (ou de continuité) : le dispositif de contrôle interne est apprécié à deux niveaux :
 - L'existence du système : sa conception & sa logique interne ;
 - Le respect d'application du système (mode de fonctionnement).
- ◆ **Le principe d'indépendance** : il implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des procédés, méthodes et moyens de l'entreprise. Il est alors exclu de sombrer dans les détails techniques ou de prétexter l'absence de moyens techniques pour justifier le non-respect des objectifs du contrôle interne.
- ◆ **Le principe d'information** : l'information qui circule dans les circuits d'un contrôle interne doit être pertinente, utile, objective, communicable et vérifiable.
- ◆ **Le principe d'harmonie** signifie l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et son environnement. Celle-ci se traduit alors par l'efficacité, par rapport aux objectifs du contrôle interne, et l'efficience (prise en compte du coût des contrôles, des délais nécessaires et de la qualité requise par rapport à l'activité de l'organisation).
De ce fait, les contrôles redondants, ceux particulièrement longs par rapport au cycle d'activité de l'entreprise et ceux forgés selon la personnalité et le profil du responsable concerné devront être exclus.
- ◆ **Le principe de la qualité du personnel**. La montée en force de la gestion des ressources humaines dans le management des organisations, traduit le fait que la richesse d'une organisation est avant tout constituée par ses hommes.
Les préalables nécessaires, en plus d'une *politique de gestion des ressources humaines efficiente* à même de préserver la motivation du personnel et leur performance, sont *la qualification et l'honnêteté des agents de l'entreprise*.

❖ Les composantes du système

Le COSO⁵³ a identifié cinq composantes du système contrôle interne. Celles-ci sont présentées de manière schématique dans la figure ci-après.

⁵³ COOPERS & LYBRAND et IFACI - *La nouvelle pratique du contrôle interne* - cinquième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 1994.

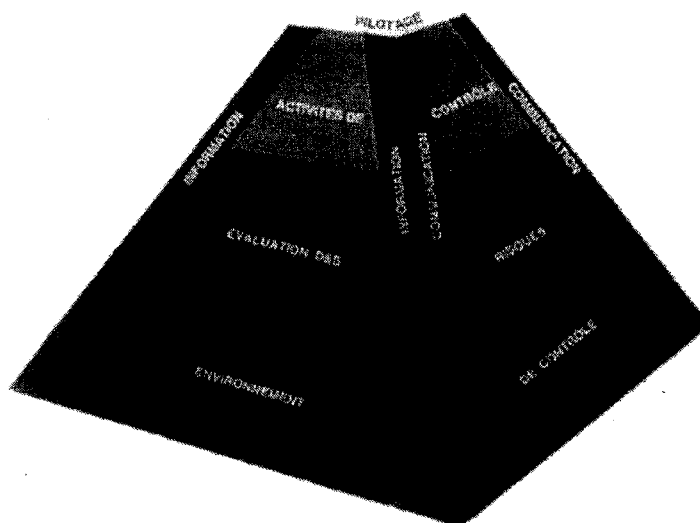


Figure 6 : Eléments du contrôle interne selon le COSO

Ces composantes sont :

- ◆ **Un environnement de contrôle favorable** : l'environnement de contrôle réfère à l'attitude et aux actions du conseil d'administration et de la direction en ce qui concerne la suffisance du contrôle dans l'organisation. Il constitue la discipline et la structure à la réalisation des objectifs primaires du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle inclut les éléments suivants :
 - Intégrité et valeurs éthiques ;
 - Philosophie de gestion et style d'opération ;
 - Structure organisationnelle ;
 - Délégation de pouvoirs et responsabilités ;
 - Politiques et pratiques en gestion des ressources humaines ;
 - Compétence du personnel.

- ◆ **Un système d'évaluation des risques** : c'est un processus systématique d'évaluation pour porter des jugements professionnels sur des conditions et/ou des faits néfastes, susceptibles de se produire. Le processus d'évaluation du risque doit fournir un moyen d'organiser et d'intégrer le jugement professionnel dans l'appréciation de l'importance et la fréquence de survenance et la définition des mesures à mettre en place ainsi que les modalités de gestion de ces risques.

- ◆ **Les activités de contrôle** : elles peuvent se définir comme l'application des normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management. Ces opérations, qui sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de la structure, permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Les composantes des activités de contrôle peuvent être classées en trois catégories :

- *Détectives* permettant de détecter les causes et les manifestations du risque (rapports, registres, inventaires, système de classement, plan d'assurance qualité...);
- *Préventives* visant à identifier les risques et à prévenir leurs manifestations (budgets, serrures, mots de passe, révision comptable...);
- *Protectives* ou *directives* cherchant à protéger contre les impacts et les conséquences du risque (règlements, procédures, code déontologique, méthodes de travail, plan de carrière, définition des fonctions, plan de formation...).

Le contrôle des systèmes d'information comporte deux composantes :

- *Les contrôles globaux* : ils s'appliquent à la quasi-totalité des opérations et contribuent à assurer leur fonctionnement correct. Ces contrôles portent habituellement sur les opérations du centre de traitement, l'acquisition et la maintenance des logiciels d'exploitation, les contrôles d'accès, le développement et la maintenance des applications.
- *Les contrôles applicatifs* : ils sont conçus pour contrôler le fonctionnement des applications. Ils permettent d'assurer l'exhaustivité et l'exactitude des traitements des transactions, leur utilisation et leur conformité par rapport au besoins préalablement définis. Ces contrôles comprennent les procédures programmées à l'intérieur même des logiciels d'application ainsi que les procédures manuelles associées assurant le contrôle du traitement des différentes transactions.

- ◆ ***L'information et communication*** : les systèmes d'information identifient les informations pertinentes, aussi bien produite par l'entreprise que par son environnement externe, et les transforment en données opérationnelles, financières ou encore liées au respect des obligations légales de l'entreprise. Ces informations sont suivies à travers des tableaux de bord. L'évaluation de l'efficacité du système d'information d'une entreprise portera sur cinq critères : globalité (concerner toutes les fonctions), fiabilités et possibilité de vérification, exhaustivité, disponibilité en temps opportun & utilité et pertinence.

Nota : Jean Claude HILLION⁵⁴ définit « *Un système d'information est un système intégrant l'ensemble des processus visant à l'acquisition, le stockage, le traitement et la diffusion de l'information au sein de l'entreprise, sans préjuger de leur localisation ni, par conséquent, des structures chargées de les gérer* ».

- ◆ ***Le pilotage*** : il permet d'apprécier périodiquement les performances, la conception et l'exécution des contrôles en place (ils doivent être marqués par une trace de son passage : visa, notes écrites, comptes rendus...etc.) ainsi que la réactivité de l'organisation.

Nota :

- ❖ Le COCO définit le contrôle interne comme étant « l'ensemble des éléments d'une organisation (y compris les ressources, les systèmes, les processus, la culture, la structure et les tâches) qui collectivement aident les gens à réaliser les objectifs de l'organisation ». De ce fait, la configuration efficace du contrôle interne qu'il préconise est présentée dans la figure 7 ci-après.

⁵⁴ Jean Claude HILLION - Revue Audit n°151 de septembre 2000.

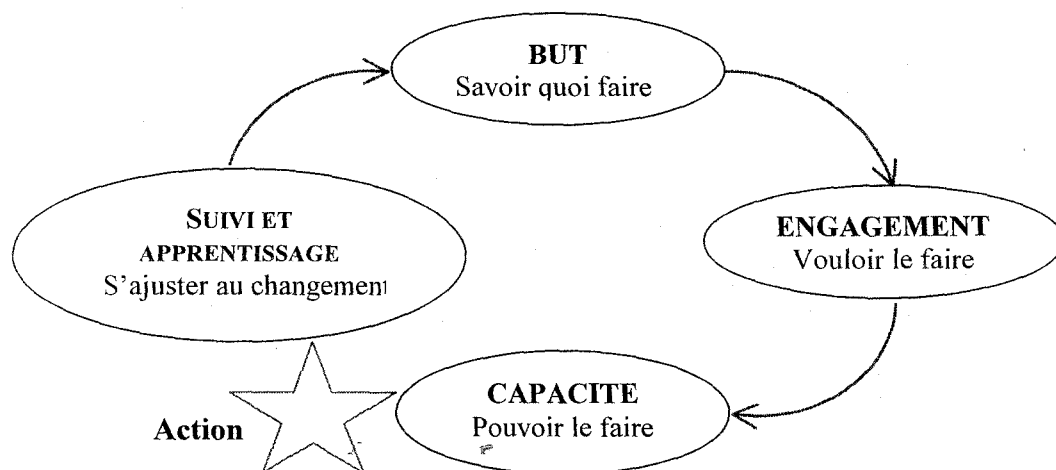


Figure 7 : Représentation du contrôle interne dans le modèle COCO

Jacques RENARD⁵⁵ dit que « le COSO met davantage l'accent sur les acteurs alors que le COCO sur les moyens mis en œuvre ».

- ❖ *L'auto-évaluation, l'auto-contrôle ou auto-diagnostic est un exercice d'évaluation du contrôle interne. Il est assuré à la fois par les gestionnaires ou par les unités opérationnelles et par les auditeurs internes. Cet exercice a un double objectif : amélioration du contrôle interne et de l'audit interne.*

1.1.2.4- Les fonctions proches de l'audit interne

Pour une meilleure clarification du positionnement de la fonction d'audit interne au sein d'une organisation et du rôle qu'il est appelé à jouer, nous allons, dans ce paragraphe, présenter des fonctions proches en mettant l'accent sur les complémentarités et les points de divergence existantes entre elles et l'audit interne.

A- L'inspection

L'inspection se différencie⁵⁶ essentiellement de l'audit interne par les aspects suivants :

- ◆ Elle *contrôle* le respect des *règles sans interprétation ni remise en cause* des règles et directives de l'organisation. Ainsi, Dans les interventions effectuées, elle *s'en tient aux faits* (sans analyse des causes, ni évaluation des conséquences ou même élaboration des recommandations) et elle *identifie les actions nécessaires pour se conformer au règlement et restaurer, éventuellement, les actifs perdus ou détournés*.
- ◆ Elle peut intervenir *spontanément* sans lettre de mission.
- ◆ Elle réalise des investigations approfondies dont la principale finalité est de *déterminer les responsabilités* et faire éventuellement *sanctionner les responsables* (intérêt essentiellement porté sur les hommes et non pas sur l'organisation et le dispositif de contrôle interne en place).

⁵⁵ Jacques RENARD- *Théorie et pratique de l'audit interne* – Troisième édition, deuxième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 2000.

⁵⁶ *Audit interne & méthodologie* – Formation animée par Pierre SCHICK pour l'Institut des Auditeurs Internes du Maroc le 23 et 24/05/2001.

On note dans le cas des administrations et des ministères marocains, une tendance à la transformation⁵⁷ des entités en charge de l'inspection en structures d'audit interne.

B-Le risk management

Le risk management⁵⁸ est une *fonction d'ingénierie des risques* visant à les identifier, à les évaluer et à les hiérarchiser au regard du coût des mesures adoptées comparé à sa fréquence d'occurrence et la gravité de ses conséquences, à définir des stratégies de gestion insérées dans le dispositif de contrôle interne (prévention et protection dont assurance et plan de survie) et à piloter les aléas résiduels.

La fonction s'intéresse aux *risques purs* (aléatoires ou accidentels sans espérance de gain) portant sur les biens, les personnes, l'environnement et les processus, et ce à l'opposé de l'audit interne axée sur les risques de *dysfonctionnements* liés à des transgressions de règles, des désordres et des inefficacités.

C- Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion⁵⁹ (management control) est le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que l'organisation met en œuvre des stratégies de manière efficace et efficiente. Il fournit au sommet stratégique de l'organisation toutes les informations utiles pour apprécier le niveau de maîtrise des activités par rapport aux finalités, l'exécution des missions, le déploiement de la stratégie et l'atteinte des objectifs opérationnels de l'organisation.

Les principales missions de la structure de contrôle de gestion sont de ce fait :

- ◇ *Contribution à l'élaboration du plan d'action à moyen terme* traduisant la politique générale de l'entreprise ;
- ◇ *Assistance* des différentes entités dans *l'élaboration de leurs budgets*.
- ◇ Centralisation de tous les budgets, vérification de la cohérence entre eux et consolidation en *budget global* ;
- ◇ Aide des opérationnels à *l'instauration des indicateurs de gestion* et la consolidation des indicateurs clés pour la direction générale ;
- ◇ *Contrôle et suivi budgétaire* : comparaison des réalisations avec les prévisions budgétaires et analyse des écarts. Ce volet intègre notamment les analyses de coût faites à partir de l'exploitation de la comptabilité analytique.

Si des similitudes existent entre l'audit interne et le contrôle de gestion, en particulier sur le plan d'appartenance à la technostructure, rattachement hiérarchique et champs d'activité de l'organisation couvert, des différences importantes existent dans les objectifs, la périodicité des interventions, le champs d'application et les méthodes de travail.

⁵⁷ Mustapha FAIK – « *La gestion de l'audit interne dans les Ministères : Evolution et perspectives. Cas du Maroc* ». Conférence de l'ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) sur le thème de *AUDIT INTERNE & GESTION DES COMPLEXITES* – Casablanca les 25 & 26/10/2001.

⁵⁸ *Audit interne & méthodologie* – Formation animée par Pierre SCHICK pour l'Institut des Auditeurs Internes du Maroc le 23 et 24/05/2001 ainsi que l'article publié dans la RFAI n°148 intitulé « *De l'audit interne au ... management de la maîtrise des risques* » Michelle FAUTRAT.

⁵⁹ Synthèse des données issues de l'ouvrage de Anne Marie KEISER – *Contrôle de gestion* – Collection Gestion – Editions ESKA, Paris 2000 et des actes du séminaire sur la gestion budgétaire réalisé par ADM le 13/10/2001.

A noter par ailleurs que le contrôle de gestion et l'audit interne peuvent se faire mutuellement évaluer. Les différents axes d'audit du contrôle de gestion par la structure en charge de l'audit interne se présentent comme suit⁶⁰ :

- *La fonction de contrôle de gestion* : rattachement hiérarchique, objectifs, fonctions, tâches, moyens, modalités de gestion de la performance économique et de pilotage interne de l'organisation.
- *La structure du contrôle de gestion* : structure et contenu, outils utilisés et système d'information mis en place (pertinence, fiabilité, délai de production des informations...), exploitation faite des données, résultats communiqués, coût et qualité des output obtenus.
- *Le positionnement de la fonction* : perception par les différents clients, niveau d'acceptation de la fonction par les opérationnels, modalités d'exploitation des données, recommandations et résultats communiqués aux opérationnels...etc.

D- L'audit financier externe

Si à l'origine, l'audit interne est né de l'internalisation d'une partie de l'activité de l'audit financier externe, les évolutions qu'ont connus ses deux métiers font qu'il s'agit actuellement de deux activités distinctes. Les principales différences⁶¹ se situent dans les aspects suivants :

- *Le statut de l'intervenant* : l'auditeur financier est un intervenant contractuel alors qu'au moins, le responsable de l'activité d'audit interne est un salarié de l'entreprise dédié exclusivement à cette tâche.
- *Les bénéficiaires* : les travaux de l'audit financier externe profitent essentiellement aux tiers (actionnaires, fournisseurs...), tandis que les résultats des missions d'audit interne sont exploitées par le conseil d'administration, la direction et les audités.
- *La finalité de l'intervention* : la mission de l'audit financier externe a un fondement légal et vise à certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et résultats de l'organisation. Par contre, les objectifs assignés aux missions d'audit interne dépendent des orientations du donneur d'ordre et du contenu de l'ordre de mission.
- *Le champ d'action* : dans le cas de l'audit financier externe, il englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats et ce dans toutes les fonctions de l'organisation. Pour l'audit interne, le champ d'action peut, selon l'ordre de mission, être restreint ou porter sur toutes les composantes de l'activité de l'organisation.

Des points de rapprochement existent entre les deux fonctions. Ceux-ci se situent au niveau de l'exploitation des résultats établis par l'une ou l'autre des parties, l'utilisation des mêmes outils d'investigation et l'interdiction mutuelle de toute immixtion dans la gestion.

La complémentarité entre les auditeurs internes et les auditeurs financiers externes se situe dans le fait que le premier a une meilleure connaissance de l'organisation (le « dit » et le « non dit ») alors que le second maîtrise mieux l'environnement et les organisations similaires (apport du benchmarking).

⁶⁰ Jean DONDI, Christian FOUQUET, Christine DIARD et Pierre VAN DER GHINST / Membres de l'unité de recherche « Audit de contrôle de gestion » de l'institut de l'Audit Interne - *Plusieurs approches pour auditer le contrôle de gestion* – Revue Audit n°148 de février 2000.

⁶¹ Mohammed LARAQUI HOUSSAINI– *L'audit interne opérationnel et financier : Les fondements et les techniques* – Collection Auditor, Casablanca 1999.

E- L'audit qualité⁶²

Avant d'analyser les points de rapprochement et de divergence entre l'audit qualité et l'audit interne, nous allons passer en revue les différentes formes d'audit qualité existantes en les classant en fonction des responsabilités et du champs concerné par la mission.

Ainsi, selon le premier critère sus énoncé à savoir les responsabilités, on distingue trois formes d'audit qualité :

- *Audit qualité interne* : c'est un outil interne de vérification de l'adéquation du système qualité en place et d'amélioration continue.
- *Audit qualité externe (audit par une deuxième partie)* : c'est un audit organisé par une entreprise cliente, pour ses fournisseurs ou sous traitants, pour les évaluer à l'occasion de l'élaboration d'un premier contrat, du suivi des relations contractuelles ou après la mise en place d'actions correctives résultantes de précédents audits.
- *Audit de certification ou d'habilitation (audit par une tierce partie)* : il est réalisé par un organisme indépendant et reconnu en vue de l'attribution, le maintien ou la suppression d'une homologation, certification, qualification, agrément ou habilitation.

En outre, selon la lettre de mission qui précise le champs concerné, la portée de la mission d'audit qualité diffère entre :

- *Audit du système qualité* vérifie l'efficacité du système qualité mis en œuvre dans l'organisation, ou dans un secteur d'activité particulier, pour assurer la qualité de l'ensemble des produits et des services.
- *Audit qualité de processus* consiste à vérifier l'efficacité du système qualité mis en œuvre dans un processus particulier permettant d'assurer la qualité d'un produit ou d'un service.
- *Audit qualité produit* examine l'adéquation d'un ou plusieurs produits avec les besoins des clients et des règlements et normes auxquels les produits doivent être conforme.

La démarche pour l'audit des systèmes de qualité est précisée dans la norme ISO 10011-1. Le processus pour la conduite d'une mission d'audit qualité est similaire à celui proposé par l'IIA et l'IFACI aux exceptions suivantes :

- ✓ *Le référentiel de l'auditeur est figé par le commanditaire de l'audit* dès le déclenchement de la mission. Celui-ci comporte, en plus de la série de normes ISO 9000 version 2000 et des guides de l'AFAQ, le manuel qualité ainsi que les plans de management de la qualité associés à l'activité concernée de l'organisation.
- ✓ *La responsabilité de l'auditeur se limite à l'identification de la non-conformité.* La contribution à l'élaboration des actions correctives et/ou préventives ainsi que le suivi de leurs mises en œuvres ne sont réalisés que sur demande du commanditaire de l'audit.
- ✓ *L'auditeur adresse le rapport de la mission seulement au commanditaire de l'audit.* Ce dernier se chargera alors d'assurer la diffusion auprès des audités et de toute autre entité.

Le principal point de divergence entre l'audit interne et l'audit qualité provient de l'appartenance à deux organisations professionnelles différentes dont les orientations, quoique complémentaires, divergent en matière de vision de développement des activités. Ainsi, globalement la première est orientée vers la maîtrise de l'activité de l'organisation alors que la seconde s'intéresse à l'amélioration continue de ses performances.

⁶² Normes ISO 9000 version 2000, P.VANDEVILLE & C.GAMBIER – *Conduire un audit qualité : Méthodologie et Techniques* - AFNOR, Paris 1995 ainsi que l'exploitation de la littérature dans le domaine de l'audit interne.

F- Le consultant externe⁶³

L'appellation consultant externe regroupe différents types d'intervenants n'appartenant pas à l'organisation : les experts métiers, les organisateurs, les consultants rattachés à des cabinets d'audit externes... etc.

Les missions confiées aux consultants externes présentent les caractéristiques suivantes :

- Elles portent sur des *problèmes définis au préalable* correspondant à l'expertise des consultants auxquels l'organisation a fait appel.
- Elles sont *arrêtées à l'avance* : l'objectif de chaque mission et son déroulement dans le temps sont fixés dans le cadre des termes de référence liant le consultant à l'organisation. Les missions à réaliser peuvent comprendre un *volet opérationnel* consistant en la conception, la réalisation, la mise en place et l'accompagnement des nouvelles méthodes de travail ou des modes de fonctionnement différents.
- Le *suivi du déroulement des missions et les validations sont faites par des responsables déterminés* de l'organisation. Ces derniers, en fin des missions, deviennent propriétaires des résultats trouvés et restent libre des suites à leur donner.

Il s'en suit que des *différences importantes* entre l'audit interne et le consulting externe en matière des *objectifs de chaque intervention, des méthodes de travail, du rattachement hiérarchique au sein de l'organisation et de la responsabilité engagée*.

Toutefois, à l'instar de l'audit financier externe, la *complémentarité entre l'audit interne et le consultant externe* se situe dans la connaissance de l'organisation par le premier et l'expérience accumulée par le second notamment dans le domaine technique.

⁶³ Jacques RENARD– *Théorie et pratique de l'audit interne* – Troisième édition, deuxième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 2000.

CHAPITRE 1.2- LE DOMAINE DES ETABLISSEMENTS ET ENTREPRISES PUBLICS

SECTION 1.2.1- PRESENTATION DU DOMAINE DES EEP ET DE L'APPORT DE L'AUDIT INTERNE DANS LE CADRE DES REFORMES ENGAGEES

1.2.1.1- Définition

Le domaine des établissements et des entreprises publics couvre :

- L'ensemble des entreprises dans lesquels l'Etat détient une participation directe ou indirecte au capital. Ces entreprises sont dites publiques lorsque l'Etat exerce une position de contrôle (participation au capital supérieure à 50 %).
- Les établissements publics pour lesquels il n'existe pas de texte juridique de portée générale mais chacun de ces organismes est créé et régi par un texte spécifique. Cette catégorie d'organismes comporte :
 - o Les Etablissements Publics a caractère Administratif (EPA) ;
 - o Les Etablissements Publics a caractère Industriel et Commercial (EPIC).

Les établissements et entreprises publics diffèrent en terme de :

- ◆ **Statuts juridiques** : Ils sont empruntés au droit public et/ou au droit privé selon qu'il s'agit d'établissement public ou de société anonyme.
- ◆ **Forme de participation de l'état** : Directe ou indirecte.
- ◆ **Etat de la concurrence** : Certains organismes agissent en milieu concurrentiel alors que d'autres sont en situation de monopole ou quasi-monopole.
- ◆ **Domaines d'activité** : Les établissements et entreprises publics couvrent la quasi-totalité des secteurs économiques (agriculture, mines, habitat, infrastructure, santé, éducation, tourisme, énergie...).
- ◆ **Tailles des organismes** : Elles sont extrêmement variables et ce quelque soit l'indicateur de référence retenu (volume d'investissement, effectif, valeur ajoutée...).
- ◆ **Rentabilité / déficit** : Certains organismes sont fortement dépendants du budget de l'état alors que d'autres y contribuent fortement.
- ◆ **Organisation** : Certains organismes sont dotés d'une organisation moderne et efficiente alors que d'autres sont dans un état d'organisation très précaire.

1.2.1.2- Les différentes étapes d'évolution des EEP au Maroc

Les établissements et entreprises publics sont passés au Maroc par quatre étapes :

A- La période d'avant les années 1930⁶⁴

La période d'avant les années 1930 a été marquée par l'apparition des organismes décentralisés, tels que l'Office Chérifien des Phosphates (1920) et le Bureau de Recherche et Prospection Minière.

⁶⁴ Moulay Abdelkrim DOUNIA – *Le contrôle de l'état sur les entreprises publiques et les sociétés d'économie mixte* - Mémoire pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, 1981.

La création de ces nouvelles structures correspondait alors à un choix politique visant à empêcher l'implantation de la technologie américaine d'une part et le contrôle exclusif par la France des richesses du pays d'autre part.

B- La période entre la crise économique de 1929 et l'indépendance⁶⁵

Entre la crise économique de 1929 et l'indépendance du Maroc, l'Etat intervenait directement pour le maintien de l'équilibre économique et social.

Il y a lieu de noter toutefois qu'à partir de 1939, les pays occidentaux ont entrepris, contrairement au Maroc, des expériences complètement nouvelles et bénéfiques dans le domaine de la réalisation des infrastructures par les entreprises publiques.

C- La période s'étendant de l'indépendance du Maroc jusqu'à la fin des années soixante dix

Après l'indépendance du Maroc et jusqu'à la fin des années soixante dix, il a été mis en place des organismes décentralisés dont les finalités sont :

- Affirmer la souveraineté du pays (Banque du Maroc et nationalisation) ;
- Servir comme instrument de mise en place des plans de développement arrêtés et de catalyseur de l'investissement privé.

Devant l'incapacité du secteur privé à assurer le relais, l'Etat s'est associée avec le secteur privé à travers les sociétés d'économie mixte et a dû intervenir, de plus en plus, pour réaliser les investissements nécessaires au développement économique.

L'intervention de l'Etat lors des années soixante dix, d'après MM BENSALÉM et HIROUF⁶⁶, a été assurée par 258 établissements et entreprises publics. Son niveau d'intervention est présenté dans le tableau ci-après.

| <i>Secteur d'activité</i> | <i>Pourcentage de participation de l'Etat dans EEP</i> |
|------------------------------------|---|
| <i>Agriculture et pêches</i> | Le secteur agricole est resté à dominante privé. Néanmoins, l'intervention de l'Etat s'est fait par le biais de la SOGETA et la SODEA. En ce qui concerne la pêche, l'Etat détenait 87 % du capital social des entreprises de la branche. |
| <i>Industries extractives</i> | 67 % |
| <i>Raffinage de pétrole</i> | 61 % des sociétés à économie mixte |
| <i>Electricité et eaux</i> | Monopole |
| <i>Industries manufacturières</i> | 92 % |
| <i>Transport et communication</i> | 87 % |
| <i>Hébergement et restauration</i> | 72 % |
| <i>Autres services</i> | 94 % des entreprises d'étude ou immobilières |
| <i>Secteur financier</i> | 52 % |

Tableau n°2 : Niveau d'intervention de l'Etat lors des années soixante dix dans les différents secteurs d'activité de l'économie marocaine

⁶⁵ Moulay Abdelkrim DOUNIA – *Le contrôle de l'état sur les entreprises publiques et les sociétés d'économie mixte* - Mémoire pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, 1981.

⁶⁶ MM BENSALÉM et HIROUF- Mémoire de DES en sciences économiques de sur le thème « *Le secteur public et le développement économique au Maroc* » Juin 1978.

L'Etat était donc fortement implantée dans tous les secteurs d'activité de l'économie marocaine. Toutefois, ces interventions n'ont pas été accompagnées de la définition d'une politique claire précisant la place, le rôle et les objectifs des EEP.

D- La période d'après les années quatre vingt⁶⁷

A partir des années quatre vingt, l'Etat a mis en place des mesures libérales visant l'ouverture du tissu économique et industriel du Maroc. Ces mesures portaient notamment sur la libéralisation du commerce extérieur et des prix, l'élimination progressive des subventions, l'ouverture de l'économie nationale aux investisseurs privés, la réforme du système fiscal, la promotion des exportations, la restructuration des entreprises publiques...etc.

Le développement de la contribution du secteur privé à l'économie nationale a été opéré notamment grâce à :

- *L'ouverture de capital de certaines entreprises public.*
- *La transformation d'administrations en établissements publics* : Cas, par exemple, de l'Office d'Exploitation des Ports 'ODEP', l'Office National Des Aéroports 'ONDA' et l'Office de Formation Professionnelle et de Promotion de Travail 'OFPPT'.
- *Les démonopolisations* : Cas, par exemple, du secteur des télécommunications et de l'export des produits agricoles.
- *Les locations – gérances* : Cas, par exemple, des secteurs agricole, pêche et tourisme.
- *Les privatisations* : Il s'agit d'un programme qui a démarré en 1993 et qui, à fin juin 2000, a permis de céder au privé directement 63 entités.

Pour relater les changements introduits, le tableau ci-après donne l'évolution entre 1995 et 1999 de la contribution dans l'économie nationale des cent trente principaux établissements et entreprises publics.

| <i>Indicateur / Année</i> | | <i>1995</i> | <i>1999</i> |
|--|---------------------------------------|-------------------|---------------------|
| <i>Effectif permanent employé</i> | | 210.000 | 192.600 |
| <i>Volume des investissements</i> | <i>En milliards de Dh</i> | 18 | 17,9 |
| | <i>En pourcentage du PIB national</i> | 6,5 % | 5,2 % |
| <i>Valeur ajoutée</i> | <i>En milliards de Dh</i> | 38 | 45,6 |
| | <i>En pourcentage du PIB national</i> | 14 % | 13,3 % |
| <i>Transfert de l'Etat vers les EEP sous forme de subventions de fonctionnement et d'équipement, d'augmentation de capital, de restructuration, ou de prise en charge des échéances des dettes</i> | | 5 milliards de Dh | 7,1 milliards de Dh |

Tableau n°3 : Niveau de contribution dans l'économie nationale des 130 EEP

A la fin de l'année 1999, le nombre d'établissements et entreprises publics s'élevait à 721 organisations réparties, selon leurs statuts juridique, en 147 EPA, 56 EPIC et 518 SA.

Ainsi, le désengagement progressif de l'Etat de l'économie au profit du secteur privé s'est fait effectivement ressentir notamment à travers la réduction de la contribution des entreprises et établissements publics à l'investissement et à la création de la valeur ajoutée.

⁶⁷ D'après le rapport sur le secteur des Etablissements et Entreprises Publics établi dans le cadre du projet de la loi des finances 2001 – Ministère de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme ainsi que les actes du séminaire organisé par la DEPP sur « *Le secteur des entreprises publiques au Maroc* ».

1.2.1.3- Analyse des EPA et de leurs perspectives de développement

L'analyse des établissements publics à caractère administratif (EPA) et de leurs perspectives de développement⁶⁸ montre que ceux-ci ont des possibilités de diversification de leur activité, tout en restant dans le cadre de la mission principale fixée dans le texte de leur création, et ce en vue d'acquérir les ressources nécessaires à la conquête d'une réelle autonomie financière.

Les contraintes identifiées pour l'atteinte des objectifs susmentionnées avaient deux origines :

- L'environnement des EPA marqué notamment par :
 - o Le principe de gratuité des prestations du service public.
 - o Une réglementation des prix de vente des différents produits offerts. Les prix arrêtés n'intègrent pas toujours le coût de revient.
 - o Une autonomie financière ne mettant pas l'accent sur la rentabilité et acceptant notamment les pertes pour des considérations sociales.
 - o L'imprécision des textes régissant le fonctionnement des EPA (contrôle, comptabilité publique, marché public, relations avec l'autorité de tutelle...).
- Au niveau interne de ces établissements :
 - o Un pouvoir réduit du conseil d'administration en raison de l'intervention de l'autorité de tutelle. Par ailleurs, pour la plupart des EPA, le directeur de l'établissement n'est pas membre de droit du conseil d'administration.
 - o Sur le plan de la gestion des ressources humaines, il a été noté l'absence d'un statut type régissant l'ensemble du personnel, la sous rémunération du personnel de production et la sous exploitation des ressources humaines (en particulier, le personnel à fort potentiel).
 - o Les structures administratives établies sont peu conformes aux exigences d'évolution des EPA. C'est ainsi que la fonction commerciale n'est pas mise en place. Par ailleurs, les relations de coopération avec le tissu économique et social sont faiblement établis.
 - o L'absence d'une gestion prévisionnelle et d'une comptabilité générale et analytique.
 - o Une sous exploitation du patrimoine des établissements...

Les recommandations émises à l'issue de cette recherche portaient sur :

- *La réforme des textes juridiques* en vue de redéfinir la mission des établissements, l'assouplissement des règles et procédures de gestion, l'instauration de nouvelles relations de tutelle avec les ministères concernés...
- La motivation du personnel de ces établissements.
- L'amélioration de l'organisation et des structures.
- La diversification des activités de production, la dynamisation de la fonction commerciale et l'adoption d'une politique tarifaire cohérente avec les prix de revient.

⁶⁸ M'hamed LHAMIDI et Mohammed FATANE – *Les établissements publics administratifs : Analyse et perspective de développement* - Mémoire pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, 1990.

1.2.1.4- Rôle de l'audit interne dans la création de la valeur ajoutée dans les organisations appartenant au domaine des EEP

A- Les résultats des enquêtes effectuées au Maroc dans le domaine de l'audit interne

Le présent paragraphe présente les résultats des principales enquêtes touchant au domaine de l'audit interne et menées dans les organisations marocaines.

❖ « L'audit interne au Maroc »- Résultats de l'enquête effectuée par Mohammed OURDEDINE en 1991

Une enquête sur l'audit interne a été effectuée par Mohammed OURDEDINE en 1991⁶⁹. Cette enquête a concerné près de 200 entreprises opérant dans les secteurs d'industrie, de commerce, du service, de l'assurance et des banques. Les principaux résultats issus de ce travail se présentent comme suit :

- ◆ L'audit interne est une fonction relativement récente au Maroc.
- ◆ L'orientation prédominante de cette activité est comptable et financière (95,6%). Néanmoins, l'audit opérationnel est également pratiqué.
- ◆ La sécurité reste l'objectif principal de l'audit interne (78,2%). Toutefois, d'autres finalités sont recherchées : l'efficacité (69,5%) et le conseil (60,8%).
- ◆ La direction générale est le principal initiateur de la création de l'audit interne. Cette création fait suite au développement de l'activité de l'entreprise.
- ◆ Les attentes des directions générales se situent au niveau de la sécurité et de l'assistance.
- ◆ Les auditeurs internes réalisent des tâches qui ne relèvent pas de leur domaine de compétence et même certaines en opposition avec les principes de la fonction : assistance aux opérationnels (51,2%) et mise en place des procédures. Ces activités occupent plus de 20% du temps de travail des auditeurs.
- ◆ Des relations de travail existent entre les auditeurs internes et les auditeurs externes. Ces relations restent cependant peu formalisées et touchent, en priorité, l'échange des documents et d'informations.
- ◆ Les comités d'audit sont peu implantés dans les organisations. Lorsqu'ils existent, leur rôle porte, en premier lieu, sur la communication et, en second lieu, sur la coordination, le suivi du plan d'audit et du programme de travail établi, ainsi que le soutien de la fonction d'audit.
- ◆ Les domaines exclus du champs d'intervention des auditeurs internes sont : la production (13%), les ressources humaines (30,4%) et l'informatique (52,1%).
- ◆ Les directions opérationnelles sont consultées lors de l'élaboration des plans d'audit. Cependant, la diffusion de ceux-ci ne se fait pas à grande échelle.
- ◆ La charte de l'audit interne est une pratique très limitée. Par ailleurs, même lorsqu'elle existe, elle s'inspire rarement des normes professionnelles de la fonction. Enfin, la mise en place de procédures internes de travail est très peu répondue.
- ◆ La pratique d'élaboration d'un rapport de suivi de l'activité de l'audit interne est largement répandue.

⁶⁹ Mohammed OURDEDINE – L'audit interne au Maroc – Mémoire pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises (ISCAE), 1991.

❖ « L'audit interne à travers les frontières » - Résultats pour le Maroc de l'enquête internationale menée en 1995 par Arthur Anderson et l'IFACI

Une enquête internationale sur l'audit interne a été menée en 1995⁷⁰ à l'occasion de la 54 conférence mondiale de l'audit interne. Les pays concernés par cette enquête sont : l'Allemagne, l'Argentine, la Belgique, le Canada, l'Espagne, les États-Unis, la France, le Japon, le Royaume-Uni et le Maroc.

Les tendances générales et les principaux résultats recueillis pour le Maroc sont comme suit :

- ◆ L'initiative de la création de la fonction d'audit interne revient soit aux autorités externes à l'entreprise (obligation de l'Etat et des autorités de tutelle dans 34% des cas, recommandation des commissaires aux comptes et cabinets d'audit externes dans 31% des cas), soit aux organes internes à l'entreprise (35% des cas). Dans cette situation, la création de la fonction d'audit interne provient, dans 61% des cas, de la Direction générale qui le considère comme une de ses armes les plus efficaces.
- ◆ Les principaux motifs ayant été à l'origine de la création du service d'audit interne sont le besoin d'évaluation de l'efficacité des méthodes et la décentralisation. Au Maroc, l'audit interne est considéré plutôt comme un organe de contrôle.
- ◆ Seulement 16 % des entreprises marocaines concernées par l'enquête disposent d'un comité d'audit.
- ◆ 47% des entreprises marocaines ne disposent pas de charte d'audit.
- ◆ 27% des entreprises marocaines interrogées ne disposent pas de plan d'audit. Par ailleurs, lorsqu'il existe, les directions opérationnelles sont faiblement consultées pour son élaboration (seulement dans 32% des cas).
- ◆ Le contrôle comptable et financier constitue l'objectif initial prioritaire (62% des cas), suivi de l'audit des procédures (56%) et de l'audit opérationnel (55%). En ce qui concerne les types d'audit assurés, la priorité est donnée aux audits de conformité avec plus de 90% des cas. En second lieu, nous retrouvons les audits d'efficacité avec 75%. Et en troisième lieu, les audits de management avec 56%.
- ◆ Dans les audits opérationnels effectués, hormis la finance, domaine d'action privilégié (82%), sont touchés les achats (68%), l'informatique (65%), le commercial (60%), la recherche des fraudes (56%), les ressources humaines (52%), la production (50%), la qualité (37%). L'environnement figure en dernière position (23%).
- ◆ Beaucoup de services d'audit interne assument des tâches qui, selon les normes de la profession, ne sont pas des tâches d'audit interne : définition et mise en oeuvre de procédures (39%), certification des états comptables, consolidation des comptes (13%) et autres (55%). Au Maroc, plus de la moitié des auditeurs internes effectuent des tâches autres que celles relevant de la fonction d'audit interne.
- ◆ L'utilisation des guides d'audit tend à se généraliser.
- ◆ Après la remise de son rapport, l'auditeur interne s'assure, dans 87% des cas, que les recommandations émises sont appliquées. Pour plus de 10% des entreprises marocaines, l'audit interne n'est plus concerné après la remise du rapport d'audit.

⁷⁰ Mohammed LARAQUI HOUSSAINI - L'audit interne à travers les frontières : Une grande enquête mondiale touche le Maroc - le journal l'économiste – édition 192 du 10/08/1995.

- ◆ Dans les entreprises marocaines, seulement 32 % des auditeurs internes travaillent en relation avec les auditeurs légaux et contractuels.
- ◆ Le Maroc avec la France sont les deux pays qui recourent le plus à des cabinets externes pour des missions qui, par nature, relèvent de l'audit interne.
- ◆ Les attentes des entreprises marocaines pour l'évolution de la fonction d'audit interne portent en priorité sur la qualité et sur les domaines comptable et informatique.

❖ « Enquête sur le niveau de salaire et la pratique de gestion des ressources humaines dans les entreprises marocaines » – L'économiste 2000

L'enquête réalisée par l'économiste⁷¹ a pour objectifs d'apporter des éclairages sur les salaires, sur la pratique de la gestion des ressources humaines et, partant, sur tout le management des entreprises marocaines. Les principaux résultats concernant le poste de l'auditeur sont :

- ◆ « Dans ses attributions, l'auditeur «est chargé de veiller au respect de procédures administratives et des systèmes d'organisation de l'entreprise». Au moindre écart par rapport aux normes définies, il déclenche l'alerte. Si la fonction ne peut être assimilée à un contrôle, elle y ressemble quelque peu. Aussi, l'auditeur est-il souvent rattaché à la Direction générale de laquelle il tire la légitimité de son intervention.
- ◆ Dans l'organisation, il est le troisième personnage de la hiérarchie. Plus la taille de l'entreprise est grande, plus son pouvoir est étendu.
- ◆ A l'inverse de beaucoup de postes d'encadrement supérieur, ce sont surtout des jeunes issus de grandes écoles de commerce qui tiennent le haut du pavé dans la composition de la population d'auditeurs, avec une moyenne d'âge de 34 ans et 4 ans d'ancienneté au poste. Presque 40% sont diplômés d'écoles de commerce dont 2/3 de grandes écoles. Les écoles d'ingénieurs viennent juste après avec 20% des effectifs. L'université s'en sort avec les honneurs: les bac+5 et bac+4 arrivent à part égale avec 18%. ».

Nota : Une enquête étudiant la pratique de l'audit interne dans les entreprises marocaines a été effectuée en 1996 par M.BELHORA⁷². Dans l'évaluation portée par M.LARAQUI⁷³ sur ce travail, ce dernier affirme que la réalité contredit certaines généralisations faites par l'auteur, que les origines des phénomènes constatés dans l'enquête ne sont pas expliquées et que les conclusions développées s'approchent de celles établies par Mohammed OURDEDINE.

Aussi, pour ne pas biaiser nos propres conclusions sur l'évolution de la fonction d'audit interne au Maroc, nous avons jugé nécessaire de ne pas exploiter les résultats donnés par M.BELHORA.

⁷¹ Enquête réalisée par l'économiste et confiée à LMS. La collecte des données a porté sur la période du 11 novembre 1999 au 4 janvier 2000. Les résultats ont été publiés dans le journal l'économiste – édition 692 du 28/01/2000.

⁷² Mohammed BELHORA - *La pratique de l'audit interne dans les entreprises marocaines : Les résultats d'une enquête* – Article publié dans la Revue Marocaine d'Audit et de Développement, numéro spécial double 6 & 7.

⁷³ Mohammed LARAQUI HOUSSAINI – *L'audit interne opérationnel et financier : Les fondements et les techniques* – Collection Auditor, Casablanca 1999

❖ Analyse des données recueillies et perspectives d'évolution

L'analyse des données recueillies à partir des enquêtes précédemment citées met en évidence les aspects suivants :

- ◆ L'instauration des structures d'audit interne dans les organisations marocaines est récente en comparaison avec les Etats Unies d'Amérique et la France. *Il en découle que cette fonction n'a pas encore atteint sa 'maturité' et sa parfaite intégration.* Ce constat est conforté par les faits suivants :
 - ◇ Le rôle de contrôle est majoritairement attribué à la fonction d'audit interne. Cette pratique, proche de l'inspection, fait que la dimension conseil et analyse des risques n'est qu'à ces débuts. De plus, l'implication des auditeurs internes dans certaines activités opérationnelles, leur confère un pouvoir élargi dans les organisations.
 - ◇ Le faible développement du comité d'audit.
 - ◇ Une carence en matière de communication et d'implication des audités.
- ◆ *Une prise de conscience accrue par les autorités externes et les pouvoirs internes à l'organisation de l'intérêt de l'audit interne.* Toutefois, les attentes et les préoccupations formulées par ces derniers restent essentiellement orientées sur les volets conformité et sécurité. Les principaux domaines d'activité, quant à eux, gravitent autour des volets financier et comptable.

On relève, néanmoins, un intérêt grandissant pour l'audit opérationnel et pour l'évaluation selon les critères d'efficacité et d'efficience.
- ◆ *Une tendance à la professionnalisation de la pratique de l'audit interne* (généralisation des guides d'audit, développement de l'implantation de la charte d'audit interne...).
- ◆ *L'attrait d'une population relativement jeune, d'un niveau de formation correspondant aux études supérieures et provenant d'origines diverses* (ingénieurs, diplômés de la faculté ou d'écoles de commerce...). Ceci ne peut être que bénéfique pour l'enrichissement ultérieur de l'activité de l'audit interne et pour son développement au sein des organisations marocaines.

Il apparaît donc que l'audit interne est appelé encore à se développer à travers sa généralisation dans les organisations, l'élargissement de ses domaines d'intervention et sa consécration comme acteur important dans la création de la valeur ajoutée.

B- Expérience étrangère relative au rôle de l'audit interne dans les organismes publics

L'expérience étrangère au sujet de l'apport des structures d'audit interne en matière de gestion des organismes publics est relatée à travers l'expérience tunisienne et le cas de l'administration des PTT française.

❖ Cas de l'administration des PTT en France

L'administration des PTT française, dans le cadre de sa réorganisation, a été éclatée par la loi du 2 juillet 1990, en deux entreprises publiques : France Télécom et La Poste.

Cas de France Télécom⁷⁴

Le secteur des télécommunications, dans lequel opère France Télécom, est très instable. Il est marqué notamment par une forte concurrence, un développement technologique rapide, le bouleversement des marchés, l'importance des investissements et le développement de l'internalisation des activités.

Actuellement, France Télécom est un opérateur global (téléphonie, mobile, internet...) qui connaît un fort développement international. Sur l'année 2000, son chiffre d'affaires a atteint 200 milliards de francs et ses effectifs avoisinent 190.000 individus. Son organisation se fait sous forme d'une groupe international avec près de 200 filiales consolidées et une présence dans 45 pays.

La stratégie de privatisation et d'ouverture sur l'international de la société a été bâtie sur le renforcement de sa structure d'audit interne. Ainsi que Jean GUY⁷⁵, à propos de l'audit interne « *Il s'agira non seulement de prévenir les risques émergents mais aussi d'avoir un fort impact sur le fonctionnement de l'entreprise* ».

Pour ce faire, l'audit interne est passé de l'audit de conformité dans le domaine financier et comptable à l'audit de performance axé sur les risques et couvrant plus de 150 thèmes différents. La fonction est, par ailleurs, organisée à l'échelle du groupe, pour la conduite des missions transversales (finances, ressources humaines, système d'information...), et des filiales pour la réalisation des audits opérationnels. La valeur ajoutée de l'audit interne au sein de France Télécom résulte de la connaissance du secteur d'activité de l'entreprise, de l'identification des risques encourus et de l'amélioration de leur gestion.

Cas de La Poste^{76&77}

La Poste assurait essentiellement trois métiers : L'acheminement des courriers, le transport des colis et les services financiers. Elle possède et gère un réseau constitué de 17.000 points de vente et emploie environ 300.000 salarié. Pour l'exercice 1999, le chiffre d'affaire réalisé est de 100,5 milliards de francs et le bénéfice dégagé est de 1,86 milliards de francs. Une restructuration de cette société avait été mise en place en 1994 sur la base de :

- *Un système de contrôle interne fondé sur les principes du COSO.* Par ailleurs, une nouvelle structure, appelée 'pôle de développement du contrôle interne' a été mise en place au sein de la société.
- *L'extension du champs d'action de l'audit interne.* Il est ainsi passé de l'audit comptable et financier pour couvrir la quasi-totalité des domaines d'activité de l'entreprise, en particulier : l'audit opérationnel, les systèmes d'information et les filiales.

⁷⁴ Marc CHAMBAULT- « Quels auditeurs pour demain » - Colloque organisé par l'IFACI en date des 29 et 30/05/2001.

⁷⁵ Jean GUY, ancien secrétaire général du groupe France Télécom et directeur en exercice de la structure d'audit interne, article publié dans le journal 'Les Echos Management' paru le 27 mai 1997.

⁷⁶ Daniel BRETIN / La poste, France « *L'audit interne acteur de changement* » - Article publié dans les actes du colloque international sur l'audit interne du 5 & 6 Juin 1997 sur le thème « *L'audit interne : Quelle pratique pour le XXI siècle* » - Association Marocaine des Auditeurs Consultants Internes (AMACI) - Les éditions IMPRIMABEL, 1998.

⁷⁷ Brigitte BEYL, Responsable du management de la qualité à La poste, France « *Une démarche organisée pour promouvoir le contrôle interne* » - Revue Audit n°150 de juin 2000.

La réussite de la restructuration de La Poste est le résultat de l'implication des dirigeants au plus haut niveau, la mise en évidence permanente de la valeur ajoutée de la démarche de contrôle interne et la quantification des résultats ainsi que le suivi de leur évolution par un comité de pilotage.

❖ *L'expérience tunisienne*^{78&79}

Les entreprises publiques jouent un rôle important dans le tissu économique tunisien. Pour leur permettre de préserver ce rôle et de relever les défis auxquels elles font face (des attentes variées des différents partenaires, des mutations économiques importantes découlant de la mondialisation et des exigences environnementales contraignantes), d'importantes mesures ont été adoptées.

Le Président de la République tunisienne Zine El Abidine BEN ALI⁸⁰, dans un discours prononcé à l'occasion de la première conférence des Chefs d'Entreprises et Etablissements publics, dit « ...à travers le plan de développement, nous avons fixé un ensemble d'objectifs qui visent à améliorer davantage les méthodes de gestion, à consacrer le modèle contractuel dans les rapports entre l'Etat et les Entreprises Publiques, à promouvoir la qualité de service et à en maîtriser les coûts, notamment par le renforcement du rôle des auditeurs et des commissaires aux comptes, la généralisation des structures d'audit interne et leur renforcement par des cadres compétents ».

L'état tunisien, à travers les textes officiels, a rendu l'audit interne obligatoire dans le secteur des banques et des assurances et a fortement recommandé sa généralisation aux autres entreprises publiques. Actuellement, son taux d'implantation dans les entreprises publiques est de 93 %.

Les apports de la structure d'audit interne au domaine des entreprises publiques tunisiennes sont, par ailleurs, reconnus à différents niveaux :

- ◆ La contribution positive à l'efficacité du système de contrôle interne, notamment au niveau de l'optimisation des ressources et l'atteinte des objectifs de l'organisation.
- ◆ L'incitation et la stimulation pour un surcroît de qualité et de performance de l'ensemble des unités et des activités de l'entreprise.
- ◆ L'accompagnement des projets et des programmes de modernisation.
- ◆ L'évaluation des résultats des différentes actions mises en œuvre en vue de l'amélioration de la qualité des produits et services, du niveau de satisfaction de la clientèle et de l'accroissement des performances de l'entreprise en général.

⁷⁸ Amor SOUIDEN, Président de l'UFAI, Président de l'Association Tunisienne de l'Audit Interne (ATAI) et Directeur de la Société Tunisienne de l'Electricité et de Gaz - *L'audit interne s'implique dans la protection des droits de la personne* - Revue Audit n°154 de Avril 2001.

⁷⁹ Amor SOUIDEN – *Le modèle de gestion des entreprises publiques Tunisiennes et le rôle de l'audit interne* - Conférence de l'ECIIA sur l'audit interne et la gestion des complexités – Casablanca les 25 & 26 octobre 2001.

⁸⁰ Discours du Président de la République tunisienne Zine El Abidine BEN ALI en date du 28 juin 1997 prononcé à l'occasion de la première conférence des Chefs d'Entreprises et Etablissements publics – propos recueillis dans l'article sous mentionné.

C- Les différents types d'apports d'une structure d'audit interne

Le rôle d'une structure d'audit interne dans la création de la valeur ajoutée au sein d'une organisation peut être très important. Si, à l'instar de toutes les autres entités fonctionnelles, il est très délicat de mesurer sa contribution directe à la constitution du résultat global, son apport se ressentent à différents niveaux :

- ◆ ***L'assistance et le conseil au management*** à travers l'évaluation de tous ou d'une partie des aspects du fonctionnement de l'entreprise. Ceci offre alors à la direction et/ou à l'encadrement la possibilité de pouvoir connaître, apprécier et améliorer le fonctionnement des différentes unités opérationnelles et fonctionnelles (en expliquant les causes et en quantifiant les conséquences des situations insatisfaisantes, puis en proposant des recommandations pour réduire ou supprimer les dysfonctionnements constatés).

Pour conforter ces propos, Larry SAWYER, le fondateur de l'audit participatif, dit dans son ouvrage intitulé 'Le manager et l'auditeur : Une association qui résout les problèmes'⁸¹ « La tâche de dirigeant est difficile. L'aide dont il a le plus besoin n'est pas celle d'un vérificateur qui pointe les chiffres, ou même signale la violation des règles et des procédures, ou montre qu'elles sont périmées, inapplicables ou inefficaces ; c'est celle de quelqu'un qui peut comprendre ses problèmes et lui donner des avis sur la façon de les résoudre en se fondant sur les principes éprouvés du management ».

- ◆ ***La promotion et le développement de la culture du contrôle.*** Cet aspect est particulièrement mis en évidence :
 - *Lors de la création de l'entité d'audit interne.* En effet, les actions de communication et de formation accompagnant cette création, font prendre conscience aux responsables de l'intérêt de la mise en œuvre d'un processus de contrôle interne efficient. Par ailleurs, sachant qu'ils vont être audités, les responsables font preuve d'un meilleur respect du référentiel (procédures, directives, textes de loi...).
 - *A la suite de chaque mission d'audit.* Ainsi, à l'issue de l'examen, par rapport au référentiel, des situations, comportements, faits, structures et documents, l'auditeur met en évidence :
 - Les points forts de l'entité auditée qu'il incite à consolider et à développer ;
 - Les faiblesses et dysfonctionnements pour lesquels, il propose un plan d'action à même d'y remédier.

Ahmed HEBBAZI⁸², dit que « La pertinence des recommandations et l'harmonisation des règles de gestion et des applications informatiques (principalement dans les grands groupes tel que le groupe OCP où la décentralisation est appliquée) permet de renforcer le contrôle... ».

- ◆ ***L'accompagnement des changements*** en particulier ceux portant sur l'introduction de nouveaux processus et pratiques managériales axés sur la qualité, la performance et l'utilisation des nouvelles technologies de l'information.

⁸¹ D'après l'ouvrage de l'IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) – *La conduite d'une mission d'audit interne* – 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Éditions techniques (CLET), Paris 1995.

⁸² Ahmed HEBBAZI - intervention sur le thème '*Le rôle de l'audit interne dans la promotion et le développement de la culture du contrôle*' réalisée dans le colloque international sur l'audit interne du 5 & 6 Juin 1997

Lors de la journée d'étude⁸³ organisée le 12/12/1997 par l'Ecole Nationale de l'Administration en collaboration avec L'Economiste sur le thème «Audit et réforme administrative», les participants concluent que la réforme administrative passe par l'introduction de l'audit et que la conduite d'un audit socio- organisationnel est nécessaire au départ pour pouvoir saisir la réalité de l'Administration.

Mohammed OURDEDINE⁸⁴ quant à lui préconise plusieurs niveaux d'intervention de l'audit interne lors d'une opération de 'Business Process Reengineering' (BPR) :

- Au démarrage, l'audit interne contribue à l'identification des processus clés de l'organisation et à la validation des observations. Pour ce faire, il prend part, en qualité de consultant interne, aux travaux des groupes de réflexion et de travail.
- En cours du processus, l'audit interne donne un avis, en qualité de conseiller, sur les choix et les solutions adoptées par l'organisation.
- Après la mise en œuvre des changements, l'audit interne fait l'évaluation des résultats obtenus et recommande les ajustements et adaptations nécessaires.

◆ **La prévention des difficultés de l'entreprise** grâce notamment à :

- *La détection des fraudes et des détournements.* Une enquête à l'échelle mondiale intitulée 'Fraude : le risque mal maîtrisé', réalisée par le Cabinet Ernest & Young⁸⁵, a montré que :
 - « La fraude n'épargne aucun secteur.
 - La vitesse de prolifération des risques est nettement supérieure à la capacité d'adaptation des entreprises dans un environnement de plus en plus complexe.
 - La fraude est un sujet tabou. Certaines questions sont éludées, notamment quand il s'agit des pertes subies...Il est certain que le montant des pertes avouées (172 millions de dollars) est inférieur à la réalité ».

Au Maroc, la presse nationale met l'accent sur le rôle de l'audit et inspections dans la détection des fraudes. On cite, à titre d'exemple, les articles ci-après :

- Ministère de l'Education Nationale : Les audits internes ouvrent la voie à un grand mouvement d'assainissement⁸⁶.
- Office National des Transports : L'Inspection Générale des Finances révèle un détournement de 2 milliards 200 millions de centimes et en saisi la justice⁸⁷.
- *La validation de la fiabilité des informations.* Il faudrait pour ce faire recenser, dans un premier temps, les informations que la direction juge indispensables pour piloter et maîtriser le fonctionnement de l'entreprise. Ensuite, il y a lieu d'apprécier le niveau actuel de disponibilité, de fiabilité et réactivité de ces informations.

⁸³ Hassan BOUCHACHIA - *L'audit, un nouveau chantier pour l'Administration* - article paru dans le journal L'Economiste, édition n°309 du 18/12/1997.

⁸⁴ Mohammed OURDEDINE - *L'audit interne et le reengineering des processus : de la gestion de la complexité à la gestion de la simplicité* - Conférence de l'ECIA sur l'audit interne et la gestion des complexités - Casablanca les 25 & 26 octobre 2001.

⁸⁵ Jean Loup ROUFF - *La fraude dans l'entreprise : Une réalité et non une fatalité* - Revue Audit n°152 de décembre 2000.

⁸⁶ Article paru dans le journal L'OPINION n°13.090 en date du mardi 03/04/2001.

⁸⁷ Article paru dans le journal L'OPINION n°13.091 en date du mercredi 04/04/2001.

Toute insuffisance à ce niveau entraîne fatalement la prise de décisions inadéquates.

La norme 310⁸⁸ de l'IIA, intitulée fiabilité et exhaustivité des informations, stipule que « Les auditeurs internes doivent examiner la fiabilité et l'exhaustivité des informations financières et de gestion, ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer, et présenter ces informations ».

- *La mise en évidence des risques majeurs pour l'entreprise et la contribution à l'élaboration d'un plan d'action pour y remédier.* Les risques auxquels l'organisation est confrontée sont d'origine diverses :
 - La non-conformité aux lois et règlements en vigueur.
 - L'insuffisance de la sécurité du système informatique en particulier au niveau de la continuité de service, du contrôle d'accès et de la sauvegarde et la préservation de l'intégrité des données...etc.
 - La non-compétitivité de l'outil de production et du système de commercialisation du fait de contraintes internes à l'organisation (procédures inadéquates, inefficacité du système de veille concurrentielle, carence en terme de recherche ou développement...etc.).
 - La détérioration du climat social ;
 - La non-pertinence des choix stratégiques opérés...etc.

Mohammed BARNIA dit⁸⁹ « Les auditeurs internes des établissements publics contribuent à la minimisation des risques et aident à leur gestion. Les travaux et les techniques qu'ils déploient conduisent à la détection des risques, à leur analyse et à leur élimination ou à leur surveillance en mettant en place les sécurités qui s'imposent... ».

SECTION 1.2.2- CONTROLES ET AUDITS SUR LES ORGANISMES SOUMIS AU CONTROLE FINANCIER DE L'ÉTAT : ETAT ACTUEL, LIMITES ET PERSPECTIVES D'AVENIR

L'objectif recherché à travers cette section est de présenter les contrôles et audits découlant du cadre réglementaire et légal, aussi bien celui actuellement en vigueur que celui en cours de révision, et ce en vue de positionner la fonction d'audit interne et d'évaluer l'étendue de sa mission pour contribuer à la réalisation de ces contrôles.

1.2.2.1- Le contrôle financier de l'Etat sur les offices, les établissements publics et les sociétés concessionnaires

Le contrôle financier de l'Etat s'étend aux offices et établissements publics dotés de l'autonomie financière, aux sociétés concessionnaires, aux collectivités locales et les sociétés bénéficiant du concours financier de l'Etat.

⁸⁸ IFACI – *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne* - Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1997.

⁸⁹ Mohammed BARNIA (président de l'IIA-Maroc, responsable de l'audit interne à l'ODEP & directeur de l'IIA auprès du troisième district de la région ouest européenne) – *L'audit interne et la gestion des risques dans le secteur public – cas du Maroc*- Intervention à la 58 conférence de l'IIA Montréal / Québec / Canada / Juin 99 – Article publié dans le 'Bulletin de l'audit interne' n°14 édité par l'IIA Maroc en date d'octobre 2000.

A- Les dispositions prévues

Le contrôle financier de l'Etat sur les offices, les établissements publics et les sociétés concessionnaires prévoit notamment les dispositions suivantes :

- ◆ « *Le contrôle financier de l'Etat s'étend à toutes les opérations susceptibles d'avoir une répercussion financière directe ou indirecte.* »⁹⁰.
- ◆ « *Les agents chargés du contrôle financier de l'Etat sont désignés par le ministre des finances. Pour l'exécution de leur mission, ces agents ont tous pouvoirs d'investigation sur pièces et sur place...* »⁹¹.
- ◆ « *Les marchés de travaux ou de fournitures, les acquisitions immobilières, les conventions passées avec les tiers, les octrois de subventions sont soumis au visa préalable du contrôleur financier* »⁹².
- ◆ « *Le ministre des finances nomme les agents comptables qui restent responsables, de la sincérité des écritures et de la régularité des opérations tant au regard des dispositions légales et réglementaires que statut de l'organisme et des dispositions budgétaires* »⁹³.

Il résulte de ce qui précède que le contrôle financier de l'Etat porte sur un champ très large dans la gestion des organismes concernés. Dans sa mise en œuvre, ce contrôle est axé sur la régularité et s'exerce de différentes manières : à priori à travers les visas effectués par le contrôleur financier et l'approbation du budget prévisionnel ou à posteriori par la validation de certains états de synthèse.

B- Evaluation de la pratique actuelle du contrôle financier⁹⁴

Le contrôle financier tel qu'il est pratiqué actuellement a le mérite de prévenir les irrégularités et le gaspillage des deniers publics. Il porte de ce fait essentiellement sur la rationalisation des dépenses et l'optimisation des recettes. Toutefois, les principales critiques sur ce type de contrôle portent sur :

- L'insuffisance du contrôle de la performance économique et financière.
- Une lourdeur et une inadaptation du contrôle de l'Etat en particulier aux cas des sociétés concessionnaires et aux personnes morales bénéficiant du concours financier de l'Etat.
- Un champ d'intervention du contrôle vaste et imprécis ainsi que l'absence de définition de statut des agents en charge de ce contrôle. Il s'en est suivi :
 - o Un empiétement sur les prérogatives des organes d'orientation (conseil d'administration ou organe délibérant qualifié) et de gestion (équipe dirigeante).
 - o Une hétérogénéité dans la pratique du contrôle de l'Etat même au sein d'organismes à statuts similaires. Par ailleurs, certains organismes, tels que ceux financiers et bancaires, échappent totalement à ce type de contrôle.

⁹⁰ Paragraphe 1- article 3 du dahir n°1-59-271

⁹¹ Article 2 du dahir n°1-59-271

⁹² Paragraphe 2- article 4 du dahir n°1-59-271

⁹³ Article 3 du dahir n°1-61-402

⁹⁴ *Le secteur des entreprises publiques au Maroc* – Séminaire organisé par la Direction des Etablissements Publics et Participations du Ministère des Finances en 1998.

C- Le projet de loi relatif à la réforme du contrôle financier de l'Etat

❖ Les dispositions prévues

Un projet de loi relatif à la réforme du contrôle financier de l'Etat est déposé au niveau du secrétariat général du gouvernement et reste actuellement en cours d'examen. Ce texte prévoit que le contrôle financier de l'Etat sera exercé sous l'autorité du Ministre chargé des Finances et ce à travers trois organes :

- *Le Commissaire d'Etat*, fonctionnaire du ministère des finances, ayant pour mission de suivre la gestion et les performances économiques et financières auprès des organismes marchands publics ainsi que dans les grands établissements non marchands. Il peut effectuer, à toute époque de l'année, sur place, toute vérification et tout contrôle qu'il juge opportun et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission. Il siège, par ailleurs, au comité d'audit en qualité de membre.
- *Le Comité d'Audit* créé par le conseil d'administration ou l'organe délibérant qualifié pour suivre les audits internes et externes dans les organismes non marchands, dans les organismes marchands à participation publique exclusive ou majoritaire et dans les entreprises concessionnaires. Il est habilité à apprécier la régularité des opérations, la qualité de l'organisation, la fiabilité du système d'information et les performances de l'organisme. Il a pour mission de faire prescrire et réaliser, aux frais de l'organisme, les audits internes et externes ainsi que les évaluations qui lui paraissent nécessaires.
- *Le Trésorier Comptable* est nommé par le Ministre des finances auprès des organismes non marchands pour tenir la comptabilité et vérifier la régularité des opérations.

Par ailleurs, les sociétés d'Etat, les filiales publiques et les entreprises concessionnaires devront se doter d'un plan pluriannuel qui comporte les états prévisionnels techniques et financiers sur une période de trois à cinq ans, du budget annuel, du statut du personnel, d'un règlement fixant les conditions et formes de passation des marchés ainsi que les modalités relatives à leur gestion et à leur contrôle et d'un manuel d'organisation.

L'ensemble des documents susmentionnés est soumis à l'approbation du conseil d'administration ou de l'organe délibérant qualifié. Pour les établissements publics, ces documents sont complétés par un rapport annuel de gestion.

En matière de communication, les organismes doivent communiquer au ministre des finances, dans les six mois suivant la clôture de l'exercice, les états de synthèse annuels, les comptes consolidés (s'il s'agit d'une entreprise-mère), l'état des filiales et participations, le rapport annuel de gestion, l'état de répartition du capital social et le rapport des commissaires aux comptes ou des auditeurs externes. Ils doivent répondre, en outre, à toute demande d'information d'ordre technique, économique et financier, émanant du ministre chargé des finances, dans le mois suivant la réception de cette demande.

❖ Analyse des apports du nouveau texte de loi

Les principaux apports du nouveau texte de loi réformant le contrôle financier de l'Etat sont :

- ◇ *L'élargissement du champ du contrôle et sa modulation* en fonction de l'importance et la forme de participation de l'Etat ou de la collectivité locale au capital de l'organisme.
- ◇ *La clarification des pouvoirs et des responsabilités* à travers l'application des principes de 'gouvernement d'entreprise'. Il s'ensuit que le visa des actes de gestion courants sera appelé à disparaître et que le contrôle sera particulièrement axé sur l'évaluation des risques, l'appréciation des performances économiques et financières et la qualité de gestion des organismes.

1.2.2.2- Le contrôle de la Cour des Comptes

A- Portées du contrôle de la Cour des Comptes d'après le Dahir n°1-79-175 du 22 chaoual 1399

D'après le Dahir n°1-79-175 du 22 chaoual 1399 (14 septembre 1979) portant promulgation de la loi n°12-79 relative à la cour des comptes, cet organisme exécute *deux types de contrôles* : *juridictionnel et de gestion* [audit intégré (financier et opérationnel élargi)].

Le contrôle juridictionnel porte sur les comptes des comptables publics et des comptables de fait. Il vérifie la régularité et la sincérité des comptabilités des organismes contrôlés ainsi que sur la matérialité de leurs opérations. Ce type de contrôle englobe également le contrôle en matière de discipline budgétaire et financière à l'égard de tout fonctionnaire, responsable ou agent d'un organisme public ou soumis au contrôle financier de l'Etat.

Le contrôle de la gestion porte quant à lui notamment sur tous les aspects du management. A cet effet, la Cour apprécie la réalisation des objectifs assignés, les moyens utilisés, les coûts des biens et services produits, les prix pratiqués et les résultats financiers.

Le docteur Mohammed HAKAKAT⁹⁵ signale que la cour des compte était dans l'incapacité d'assurer ses attributions pour diverses raisons :

- ✓ *Les limites institutionnelles et juridiques* : Absence de fondement constitutionnel de la cour lui permettant de garantir son indépendance fonctionnelle et organique ;
- ✓ *Les limites matérielles et humaines* : L'abondance des tâches affectées à la cour et l'insuffisance des moyens qui lui sont alloués ;
- ✓ *Les contraintes de l'environnement* : Caractère personnalisé de la gestion publique, propagation de la corruption, isolement de l'opinion publique, rejet global du contrôle (indifférence des justiciables, résistance de l'administration...).

Ainsi⁹⁶, depuis la création de la cour des comptes et pendant 17 ans, seul un nombre très limité d'établissements et entreprises publiques ont fait l'objet de son contrôle. Par ailleurs, un grand retard était constaté au niveau de l'apurement des comptes.

B- Les changements apportés par la réforme de la constitution adoptée par référendum le 13 septembre 1996

La réforme constitutionnelle de 1996 apporte la consécration constitutionnelle de la cour des comptes et révisé sa structure ainsi que le contenu et l'esprit des sanctions qui lui ont été associées. Bannasar El Baz⁹⁷, dit à propos des changements apportés qu'elle a :

- « Elevé la Cour des comptes au niveau d'institution constitutionnelle en affirmant ainsi son indépendance, vis-à-vis des pouvoirs législatif et exécutif.
- Consacré cette juridiction en tant qu'institution chargée d'assurer le contrôle supérieur de l'exécution des lois de finances, la distinguant ainsi des autres corps de contrôle qui, à l'exception du Parlement, sont chargés des autres formes de contrôle interne.

⁹⁵ Mohammed HAKAKAT- *L'audit dans le secteur public : cas de la cour des comptes* - Les éditions Babyl, Rabat 1993.

⁹⁶ *La réforme de la cour des comptes : Le texte et le contexte* - Driss KHOUDRY / Faculté de droit de Casablanca - Revue Marocaine d'Audit et de Développement, numéro spécial double 6 & 7.

⁹⁷ Bannasar El Baz, secrétaire général de la Cour des comptes- *La Cour des comptes et les corps d'inspection et de contrôle interne. Les perspectives des nouvelles juridictions financières* - article paru dans le journal l'Economiste, édition n°1000 du 19/04/2001.

- Renforcé ses attributions, notamment en lui confiant la mission nouvelle d'assister le Parlement et le gouvernement, tout en rappelant ses attributions traditionnelles (jugement des comptes des comptables publics, discipline budgétaire et financière et contrôle de la gestion des organismes publics).
- Créé les cours régionales des comptes que la Constitution a chargé de contrôler les comptes et la gestion des entités décentralisées: les collectivités locales et leurs groupements essentiellement.
- Enfin, renvoyé à la loi pour la fixation des attributions, de l'organisation et du fonctionnement de la Cour et des cours régionales des comptes ».

C- Le projet de code des juridictions financières

Le projet de code des juridictions financières, actuellement en cours d'examen au parlement, se base notamment sur la collaboration des diverses composantes du système de contrôle. Ainsi, parmi les dispositions prévues, il y a lieu de citer :

- ◆ L'instruction par l'inspecteur général de toutes les observations et suggestions présentées aux Ministres par le premier président de la cour des comptes.
- ◆ L'ensemble des corps d'inspection et de contrôle interne, aussi bien au niveau de l'Etat que des établissements et entreprises publics, devra soumettre à la cour (régionale) des comptes, les rapports établis sur la gestion des organismes soumis au contrôle des juridictions financières.
- ◆ Le pouvoir d'investigation des magistrats porte, entre autre, sur l'existence et l'efficacité des contrôles internes des organismes soumis au contrôle des juridictions financières.

1.2.2.3- Le contrôle de l'Inspection Générale des Finances

Le Dahir n°1-59-269 du 17 chaoual 1379 (14 avril 1960) relatif à l'Inspection Générale des Finances (IGF) précise dans l'article 2 que « les inspecteurs des finances sont chargés d'effectuer les vérifications des services de caisse et de comptabilité, deniers et matières, des comptables publics et, de façon générale, des agents de l'Etat et des collectivités locales. Ils vérifient la gestion de ces comptables et s'assurent de la régularité des opérations enregistrées dans les comptes des ordonnateurs de recettes et de dépenses publiques et de tous administrateurs ».

Le contrôle effectué par l'IGF présente les caractéristiques suivantes : il est effectué à posteriori, il porte sur la régularité des opérations, il est réalisé sur place et se fait de manière épisodique (à chaque fois que cette inspection est sollicitée à la faire).

Khalid TRITKI⁹⁸, en rapportant les conclusions de la journée de réflexion organisée par l'Association des Membres de l'IGF le 08/05/1999, dit « D'une mission de contrôle des finances strictement formaliste, l'IGF aspire à être le pilier de l'application du pacte de bonne gestion. Son domaine d'intervention serait appelé à s'élargir et ses outils à se diversifier. *Une action de restructuration de l'IGF est donc d'actualité* ».

⁹⁸ Khalid TRITKI –IGF: *Du contrôle à l'audit* - article paru dans le journal l'Economiste, édition n°507 du 14/05/2001.

1.2.2.4- Les dispositions prévues par la loi n°17-95 relative aux sociétés anonymes

Le Dahir n°1-96-124 du 14 rabii II 1417 (30 août 1996) portant promulgation de la loi n°17-95 relative aux sociétés anonymes stipule :

- ◆ Article 76 relatif aux sociétés à conseil d'administration « les administrateurs non dirigeants sont particulièrement chargés au sein du conseil, du contrôle de la gestion *et du suivi des audits internes* et externes ». Pour les sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance, l'article 104 précise que « Le conseil de surveillance exerce le contrôle permanent de la gestion de la société par le directoire... *A toute époque de l'année, le conseil de surveillance opère les vérifications et les contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer les documents qu'il estime utiles à l'accomplissement de sa mission...* ».
- ◆ Article 157 : « *Un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le dixième du capital social peuvent demander au représentant du tribunal, statuant en référé, la désignation d'un ou plusieurs experts chargés de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion...* ».
- ◆ Article 159 : « Il doit être désigné dans chaque société anonyme, un ou plusieurs commissaires aux comptes chargés d'une mission de contrôle et de suivi des comptes sociaux dans les conditions et pour les buts déterminés par la loi... ».

Ainsi, malgré le fait que la nouvelle loi sur les sociétés anonymes a été présentée comme une révolution en matière de gestion des entreprises et les débats houleux suscités autour d'elle, on note que seul le rôle du commissariat aux comptes a été valorisé en le rendant obligatoire et en explicitant notamment sa mission, ses responsabilités, son mode de désignation et les modalités d'exercice de ces fonctions.

L'audit interne a quant à lui été soulevé une seule fois et uniquement dans le cas des sociétés à conseil d'administration (cf. article 76 susmentionné).

Nota- Les contrôles et audits internes des marchés publics

Pour les organismes soumis au décret 2-98-482 du 11 ramadan 1419 (30 décembre 1998) fixant les conditions et les formes de passation des marchés de l'Etat ainsi que certaines dispositions relatives à leur contrôle et à leur gestion, l'article 86 prévoit des contrôles et audits internes systématiques sur les conditions de préparation, de passation et d'exécution des marchés dont le montant excède 5 millions de dirhams.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

La pratique professionnelle de l'audit interne est régie par un référentiel très riche élaboré par l'IIA et les associations professionnelles des différents pays qui lui sont associés. Ce référentiel comporte notamment les normes de la profession (la définition de l'audit interne, le code de déontologie et les normes de qualification, de performance et de mise en œuvre), des recommandations, des études, des enquêtes et des ouvrages de référence.

S'il n'existe aucune obligation légale pour se conformer à ce référentiel, son application constitue le seul gage pour que les structures d'audit internes puissent contribuer de manière notable à la performance globale des organisations dans lesquelles elles évoluent.

Au Maroc, comme tout nouveau processus, le niveau de connaissance du concept de l'audit interne et de ses apports à une organisation restent très limités. Ceci est d'autant plus regrettable que le métier d'audit reste chargé de connotations négatives et que son rôle d'assistance et de conseil aux responsables n'est pas encore bien reconnu.

Le domaine des établissements et les entreprises publics connaît actuellement d'importantes réformes engagées par l'Etat en vue de :

- L'augmentation de l'investissement, de l'offre et de la qualité de service.
- Une meilleure allocation des ressources de l'Etat et l'efficience des organisations.
- Une autonomie accrue et l'amélioration de la gestion des établissements et entreprises publics et ce par la responsabilisation des organes d'administration et de gestion.

Ces réformes traitent, de manière insuffisamment exhaustive et explicite, la contribution de l'audit interne. Ainsi, sur le plan réglementaire et légal, les changements attendus apportent essentiellement une réadaptation des diverses composantes du système de contrôle des finances publiques et une recherche d'une meilleure complémentarité entre elles.

Pourtant, les expériences tunisienne et française (respectivement notre base de comparaison et notre modèle de référence) en matière de réformes des établissements et entreprises publics basées sur une importance accrue du rôle des structures d'audit interne sont très concluantes.

Nous allons donc à présent voir, à travers le cas de la société DRAPOR, les différentes possibilités qu'offre la mise en place d'une structure d'audit interne puis nous déclinons un processus détaillé pour son implantation.

**DEUXIEME PARTIE : VERS LA MISE EN PLACE D'UNE
FONCTION D'AUDIT INTERNE EFFICACE AU SEIN DE
LA SOCIETE DRAPOR**

CHAPITRE 2.1- DRAPOR : IDENTIFICATION

SECTION 2.1.1- PRESENTATION DE LA SOCIETE DRAPOR ET INTERET DE SON ETUDE

2.1.1.1- Historique du dragage au Maroc⁹⁹

Le dragage est une opération technique dont la nécessité découle de l'obligation de garantir un tirant d'eau nécessaire à la navigation à l'accostage des bateaux au niveau des ports. Il est effectué lors des travaux de réalisation d'un port et de manière régulière dans le cadre des opérations d'entretien.

Au Maroc, la demande pour ce type de travaux a démarré vers les années 1920 avec le développement de l'échange extérieur et l'accueil de bateaux dotés de coques relativement profondes. Cette demande a augmenté dans le temps pour deux raisons :

- La multiplication des ports ;
- L'instabilité de la mer atlantique qui fait que les courants d'eaux sont chargés de charriages qui se déposent dans les zones stables notamment les bassins des ports. Aussi, des interventions régulières, tous les 3 à 5 ans, s'imposaient.

Pour l'exécution de ces travaux, l'Etat faisait appel à des opérateurs étrangers. Toutefois, compte tenu de l'importance des coûts liés à ces travaux, certaines entités, dont la Direction des Ports de Casablanca et Mohammedia, ont acquis leurs propres unités d'entretien.

Malgré ces choix et sur toute la période avant 1974, 90 % des travaux de dragage sont restés entre les mains des entreprises privées avec un volume annuel dragué allant de 1 à 1,5 millions de mètre cube.

Entre 1974 et 1984, la Direction des Ports et du Domaine Public Maritime, a renouvelé avec la RAPC, plusieurs conventions pour ces travaux. Néanmoins, cette solution n'était pas sans poser de multiples difficultés :

- Les difficultés et lourdeurs administratives liées à la réalisation des travaux par des organismes étatiques (RAPC de Casablanca, Safi & Agadir).
- Les insuffisances en matière de moyens matériels et humains : l'incapacité du matériel de dévasage à satisfaire la demande des différents ports marocains, problème de qualification professionnelle du personnel et de leur résistance à la mobilité...

Le Ministère de l'Equipement a décidé en 1984, en vue de remédier aux insuffisances constatées dans le passé dans la gestion de l'activité de dragage, de créer la société de dragage des ports (DRAPOR). S'agissant d'une entreprise commerciale et en vue de la doter d'une autonomie de gestion, la forme de société de droit privé a été retenue.

L'Etat a mis alors à la disposition de la société une partie du matériel de dragage et a fourni les ressources humaines ce qui lui a permis de bénéficier, dès le démarrage, d'une longue expérience dans les travaux de dragage portuaire.

⁹⁹ D'après l'entretien avec M. HMIMOU (conseiller chargé des questions sociales de DRAPOR. Il a, au préalable, occupé plusieurs postes de responsabilité dans les activités opérationnelles de la société) et le support du séminaire de l'Union des Administrations des Ports du Nord- Afrique (UAPNA) sur le dragage des ports, tenu à Casablanca les 21 et 22 novembre 2000.

2.1.1.2- Différentes phases d'évolution de DRAPOR¹⁰⁰

Après sa création en 1984, la société DRAPOR est passée globalement par quatre phases d'évolution avant de parvenir à sa situation actuelle d'opérateur détenant le quasi-monopole dans le dragage des ports marocains.

La période entre 1984 et 1985 fût celle de la mutation d'une structure étatique vers une entreprise organisée. Les réformes organisationnels et structurels introduites portaient notamment sur :

- La mise en place d'une entité pour la gestion des ressources humaines et d'une structure technique en charge des reconnaissances et des études préalables aux interventions des opérationnels in-situ ;
- L'uniformisation des règles de gestion des agents qui provenaient des RAPC de Casablanca, Safi & Agadir ;
- L'étude des besoins en investissements nécessaires au développement de l'activité de l'entreprise et à la satisfaction de la demande la RAPC / ODEP et de la DPDPM...

La période entre 1985 et 1989 a été celle de la consolidation du savoir-faire de l'entreprise et de son développement autour de sa mission initiale. Parmi les changements apportés, il y a lieu de citer :

- L'acquisition de deux nouvelles unités de dragage.
- L'instauration d'une nouvelle organisation de travail à bord des dragues qui a eu pour conséquence d'améliorer la productivité de la main d'œuvre d'armement.
- L'adoption d'un programme de maintenance permettant de réduire de manière notable l'immobilisation des dragues.

L'année 1988 a été marquée par le dépassement, pour la première fois, du seuil de 3 millions de mètres cubes de volumes dragués et par l'amélioration des performances financières de l'entreprise grâce à une baisse notable du prix de revient (environ 6 % par comparaison à l'exercice 1987) et un début de diversification de la structure du chiffre d'affaire à travers le commencement de la vente des produits de dragage.

La période suivante de développement de l'entreprise a été celle comprise entre 1989 et 1995 et avait pour objectifs de moderniser le fonctionnement de l'entreprise et d'améliorer ses prix de revient. Les mesures adoptées portaient sur :

- ◆ Les ressources humaines : la formation technique du personnel, leur motivation par un prime liée aux résultats de la société...
- ◆ Une meilleure maîtrise de la politique de maintenance : diagnostic complet du matériel de dragage conduisant à l'élaboration d'un cahier des charges exhaustif des travaux et réparations à réaliser pendant l'arrêt technique des engins, mis en place d'une équipe d'intervention rapide pour les réparations urgentes ou programmées, maîtrise de l'utilisation des pièces de rechange et amélioration de leurs conditions de stockage...

A partir de 1995, l'entreprise, en plus de son métier de base, qui est le dragage des ports marocains pour lequel des relations très privilégiées sont nouées avec l'ODEP et la DPDPM, s'est tournée vers d'autres marchés et d'autres activités. Ce choix stratégique est le résultat de l'écart important existant entre la demande du marché (d'environ 3 à 4 millions de mètres cubes par an) et la capacité totale de production de l'entreprise évaluée à près de dix millions de mètres cubes par an.

¹⁰⁰ D'après les rapports d'activité de DRAPOR pour le premier semestre de l'exercice 1984 et pour les exercices 1988, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 et 2000.

A ce propos, Mohamed BACHIRI, Président du Directoire¹⁰¹ dit : « Après avoir conforté sa position sur le marché régional, DRAPOR entend entrer ainsi de plein-pied dans le Millénaire et opérer sans complexe dans un environnement global. »

La politique de diversification de l'activité commence à porter ses fruits. En effet, deux indicateurs étayent ces propos :

- Comme illustré dans la figure 8 ci-après, la structure du chiffre d'affaire connaît un changement marqué par le développement rapide du dévasage et des autres activités de diversification.

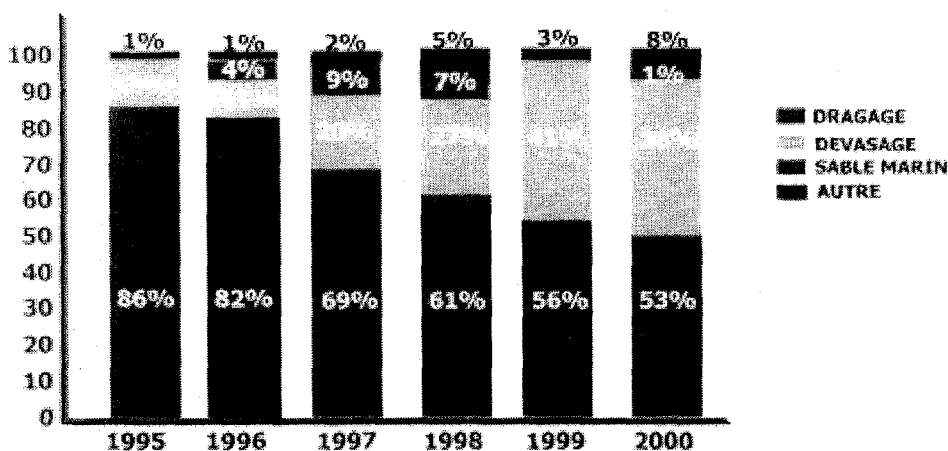


Figure 8 : Evolution de la structure du Chiffre d'Affaire¹⁰²

- Après un appel d'offres international restreint lancé par les autorités du Port de Nouakchott en vue de son dragage, la société DRAPOR a été retenue adjudicataire en février 2001 pour un montant de 1,3 million de Dollars.

2.1.1.3- Données actuelles de la société DRAPOR¹⁰³

A- Activités

L'objet social de la société est :

- L'étude, la conception et la réalisation des travaux de dragage au Maroc et à l'étranger.
- L'extraction, la mise en dépôt et la commercialisation des produits de dragage.
- La réalisation d'études hydrographiques.
- La réalisation de tous travaux ou prestation de servitude dans les ports tels que le remorquage, le pilotage, le nettoyage des plans d'eau et la gestion de la cale sèche...
- La prise de participation sous quelque forme que ce soit dans toutes entreprises ayant un objet similaire ou connexe.

B- Données techniques et financières

L'effectif permanent de la société s'élève à environ 130 salariés, dont près du tiers est constitué de cadres supérieurs. Ce taux d'encadrement élevé résulte des exigences de la réglementation maritime en terme de présence d'officiers à bord des unités navigantes.

¹⁰¹ Editorial du site www.drapor.com

¹⁰² www.drapor.com/mainChiffres.htm

¹⁰³ Les informations utilisées sont issues du site www.drapor.com et du référentiel général de la société analysé lors du diagnostic (voir annexe 1).

En terme de moyens techniques de production, la société dispose d'une flotte d'engins composée de cinq dragues aspiratrices en marche (MOUSTAKBAL, AL MASBAHIA, MAMORA, GUELTAT- ZEMMOUR et BIR- ANZARANE), quatre dragues géostationnaires (TOUR-HASSAN et LARACHE), deux pompes aspiratrices TOYO I et TOYO II montées sur pontons et deux unités de dévasage. La capacité totale de production de l'entreprise est d'environ dix millions de mètres cubes par an.

Le capital social de la société, dont le montant s'élève à 83.050.000 DH, est totalement détenu par l'Etat dont une grande partie à travers l'Office d'Exploitation des Ports (ODEP).

L'évolution du chiffre d'affaires de la société, entre les exercices 1995 et 2000, est illustrée dans la figure 9 ci-après :

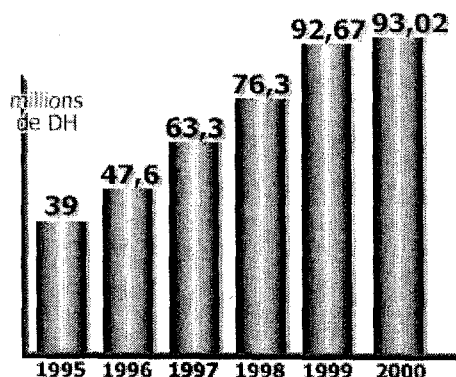


Figure 9 : Evolution du Chiffre d' Affaires de la société DRAPOR entre les exercices 1995 et 2000¹⁰⁴

Il en ressort que le chiffre d'affaires de la société a connu une relative stagnation durant l'exercice 2000 alors que son taux de progression, durant la période entre 1995 et 1999, n'a jamais été en dessous de 20 % par an.

C- Organisation

Une nouvelle organisation de la société DRAPOR a été récemment adoptée. Celle-ci est développée autour du président du directoire qui assure le management général de la société.

L'organigramme de la société (cf. figure 10), compte, en plus du conseiller chargé des questions sociales et de l'auditeur interne chargé du contrôle de gestion, les entités suivantes :

- *La direction de l'exploitation* composée de deux départements :
 - Le département de production gérant la division de la planification et la division de l'armement.
 - Le département matériel qui regroupe la division de l'inspection et de sécurité, ainsi que les services maintenance et méthode, opérations de maintenance, assistance technique et l'approvisionnement & stocks.

Pour certaines opérations particulières, les unités opérationnelles sont pilotées par des structures opérationnelles provisoires.

¹⁰⁴ www.drapor.com/mainChiffres.htm

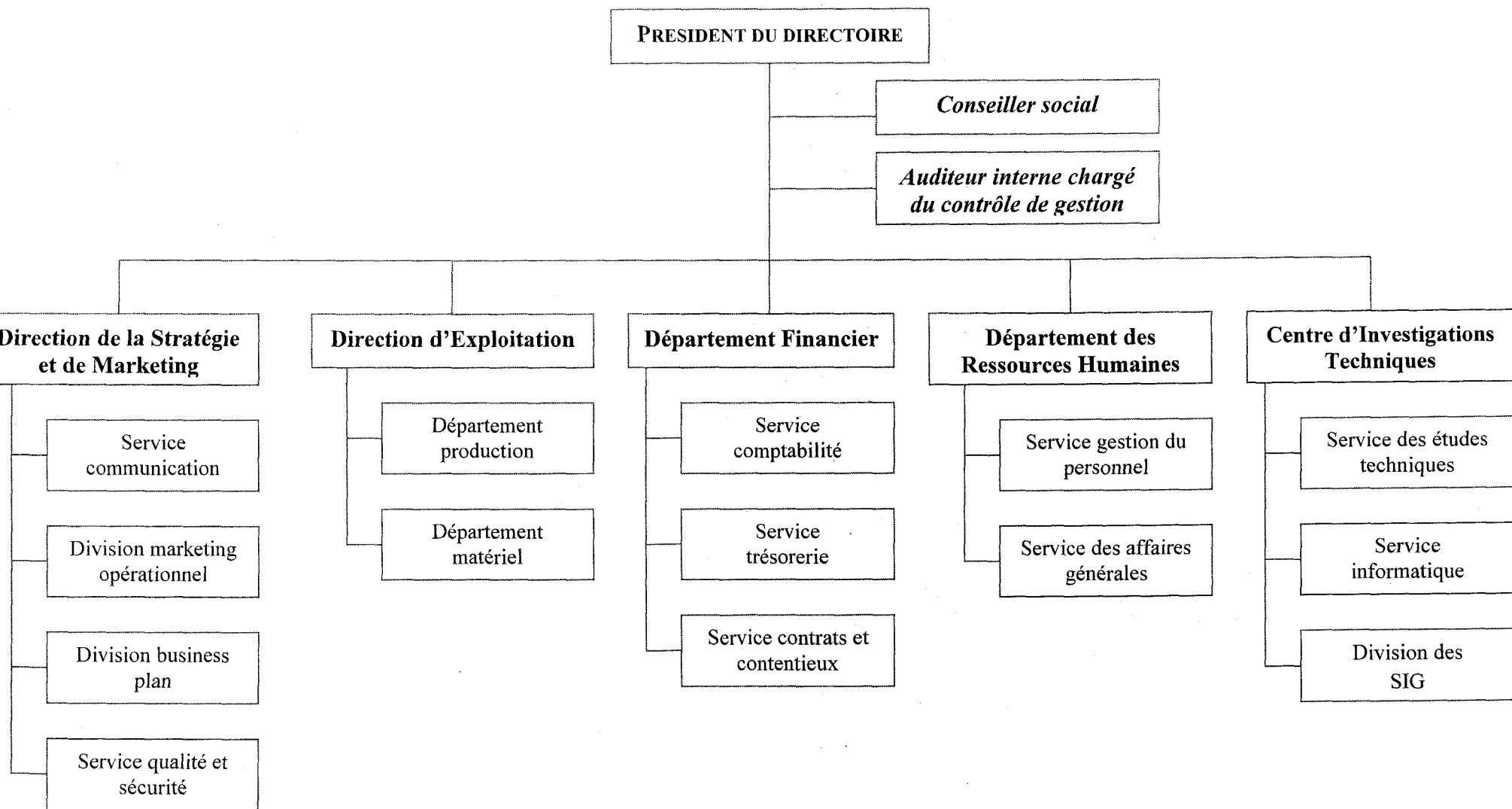


Figure 10 : Organigramme simplifié de la société DRAPOR

- *La direction de la stratégie et du marketing* composée deux divisions et deux services :
 - La division marketing (DM) responsable notamment de l'élaboration des offres et du pilotage des plans marketings de la société.
 - La division développement et Business plan (DBP) à laquelle est confiée la responsabilité de la diversification et du développement des activités de la société.
 - Le service qualité et sécurité (SQS) responsable de la mise en place du système d'assurance de la qualité ISO 9002 et du code ISM pour le management de la sécurité et ce aussi bien à l'échelle des unités opérationnelles que du siège.
 - Le service communication (SC) chargé de la communication institutionnelle.

- *Le département des ressources humaines* dirigeant deux services :
 - Le service gestion du personnel et de la formation (SPF) en charge de l'administration du personnel et de l'application des règles statutaires et réglementaires le concernant.
 - Le service des affaires générales (SAG) responsable de l'administration et la sécurité des locaux, du suivi du parc automobile et des archives.

- *Le département financier* compte trois services :
 - Le service comptabilité (SCO) chargé de toute la comptabilité de la société et de la réalisation des analyses et rapprochements nécessaires à la production des états de synthèse exhaustifs, sincères et donnant l'image fidèle des comptes et résultats.
 - Le service de la trésorerie (STR) chargé de la facturation des prestations exécutées et le suivi des règlements ainsi que le suivi de la situation financière de la société.
 - Le service des contrats et des contentieux (SCC) responsable notamment de l'élaboration, gestion et suivi des contrats et du lancement des appels d'offres, passation des contrats et leur notification ainsi que le suivi des dossiers juridiques et des contentieux.

- *Le Centre d'Investigations Techniques* qui s'occupe de trois principales fonctions :
 - Le service informatique : Gestion et administration des systèmes d'informations, sécurité du système informatique, gestion du matériel informatique et du réseau...etc.
 - Le service études techniques qui porte sur la réalisation des études d'avant projet et projet d'exécution, le suivi de l'exécution des travaux par les unités opérationnelles et le contrôle finale et évaluation des interventions.
 - La division système d'information géographique dont la finalité est de capitaliser les informations spatio-temporelle de bathymétrie, de caractérisation des matériaux, des conditions météorologiques, des cartes marines et topographiques...en vue d'assurer un haut niveau de maîtrise des sites d'intervention de la société.

2.1.2.4- Intérêt de l'étude de DRAPOR sous le volet audit interne

L'intérêt de l'étude de DRAPOR, de part le fait qu'elle fait partie du domaine de la recherche, réside notamment dans les aspects présentés ci-après.

A- Les objectifs de développement ambitieux affichés¹⁰⁵

Le plan de développement de la société DRAPOR, élaboré sur la base d'une hypothèse de diversification des activités, prévoit à l'horizon 2005¹⁰⁶, un chiffre d'affaires de 212 MDh et une marge brute (hors frais du siège et hors impôts) de 61,6 MDh.

Le développement de la société est prévu autour des métiers suivants :

- ✓ *Le métier dragage* (dragage, dévasage et déroctage) : cette activité reste le métier de base de la société dans lequel l'entreprise dispose de plusieurs avantages compétitifs : une connaissance fine et à une base de données hydrographiques, géotechniques et bathymétriques exhaustive sur tous les ports du Maroc, la maîtrise la technologie grâce à une expérience de près d'un siècle dans le domaine...etc.
La société vise à exporter son savoir-faire en Afrique en vue d'augmenter le taux d'utilisation de sa capacité de production, de générer un chiffre d'affaires supplémentaire et d'améliorer ses résultats financiers.
- ✓ *Le métier de production du sable de mer pour la construction* : le développement de cette activité devraient répondre aux besoins d'un marché très porteur. Dans ce cadre, la société dispose de multiples atouts dont : un sable à moindre coût et répondant aux exigences de qualité, des sites de stockage parfaitement accessibles et proches des lieux de consommation, des solutions respectueuses de l'environnement...etc.
- ✓ *Les métiers de diversification* : ceux-ci comptent le nettoyage des plans d'eau, le remorquage, l'enlèvement d'épaves, les levés bathymétriques et les systèmes d'information géographiques.

Sur le plan de la notoriété, la société cherche à se faire mieux connaître ainsi que ses moyens techniques, ses hommes, ses activités et des réalisations. En terme d'image, l'objectif visé est celui d'une entreprise leader dans le domaine du dragage et de la production du sable marin. Elle compte également se positionner comme entreprise de premier plan de les différentes activités de diversification.

B- La qualité du management et l'importance des réformes entamées

DRAPOR dispose d'une équipe dirigeante¹⁰⁷ compétente, dynamique et animée d'une volonté réelle du changement en vue de la performance de la société. Par ailleurs, des réformes importantes sont entamées ou en cours de mise en œuvre. Ces réformes portent sur :

- ✓ *L'adoption d'une nouvelle organisation¹⁰⁸* à même de répondre à la stratégie de développement arrêtée par la société.

¹⁰⁵ La mission d'étude et de conseil pour l'élaboration d'un plan marketing et d'une organisation marketing de la société DRAPOR (mission LMS Marketing- Note de synthèse en date du 19/09/00).

¹⁰⁶ L'estimation est faite sur la base des données relatives au marché nationale, sans tenir compte des potentialités des possibilités de développement régionales.

¹⁰⁷ Elaboration et assistance à la mise en place de l'organisation marketing et commerciale au sein de DRAPOR – Mission d'étude et conseil réalisée par LMS Marketing – Rapport de diagnostic interne en date du 03/08/1999.

¹⁰⁸ Décision du Directoire portant organisation générale de la société DRAPOR / Version validée lors de la réunion du Directoire en date du 26/04/01.

- ✓ *Le développement du référentiel et la mise en œuvre des actions d'accompagnement* (formation du personnel, développement du système d'information, management participatif par objectif...) en vue de la certification de la société selon le code ISM¹⁰⁹ (management de la sécurité selon les résolutions l'Organisation Maritime Internationale) et selon les normes ISO 9000 (management de la qualité).

C- La coexistence de certaines difficultés

Les objectifs de développement affichés par la société restent pénalisés par l'existence de certaines difficultés qui ont pour conséquences : la baisse des résultats courants de la société (cf. figure 11) des suites d'une forte augmentation des charges d'exploitation de la société, une disparité dans la mobilisation du personnel autour des objectifs arrêtés, la dépendance de deux principaux clients (ODEP et DPDPM)...etc.

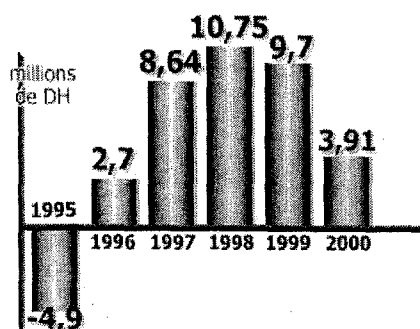


Figure 11 : Evolution des résultats courants de la société¹¹⁰

Les sources des difficultés de l'entreprise ont été mis en évidence lors du diagnostic interne¹¹¹. Certains de ces problèmes se présentent comme suit :

- **Hétérogénéité dans la qualité des ressources humaines :**
 - *Cohabitation entre deux types de profils et de mentalités au sein de la société :* les modernistes et les conservateurs. Ces derniers sont généralement peu communicants, assez individualistes et marqués par les pratiques de fonctionnariat (importance accordé à la stabilité de l'emploi, respect d'autrui basé sur l'ancienneté...).
 - *Insuffisance de compétence chez les unités opérationnelles :* prépondérance de profil d'exécutants ainsi que les réticences au changement, à l'adoption nouvelles technologies et à l'usage des techniques nouvelles censées améliorer la performance des unités opérationnelles.
 - *Démotivation de certains agents d'exécution* du fait du développement des contrats à durée déterminée, de l'insuffisance de la communication interne et des particularités du métier de dragage.
- **Dépendance de l'Etat** qui génère son interférence dans l'activité commerciale de l'entreprise (entre autre dans la vente du sable de mer), une rigidité et une lourdeur administrative n'aidant pas les acteurs à développer leurs activités et leurs compétences

¹⁰⁹ Manuels ISM Code Siège & Unité Moustakbal / Documents provisoires non indexés et référencés.

¹¹⁰ www.drapor.com/mainChiffres.htm

¹¹¹ Elaboration et assistance à la mise en place de l'organisation marketing et commerciale au sein de DRAPOR – Mission d'étude et conseil réalisée par LMS Marketing – Rapport de diagnostic interne en date du 03/08/1999.

ainsi qu'un certain délaissement de la part de la DPDPM pour l'exécution des travaux neufs de dragage.

- **Compétitivité limitée de la société par rapport à la concurrence** du fait du respect limité des normes internationales au niveau de l'exercice des activités.

SECTION 2.1.2- DIAGNOSTIC DE LA SOCIETE DRAPOR

2.1.2.1- Démarche adoptée pour l'étude de la société DRAPOR et outils d'investigation utilisés

La démarche adoptée pour l'étude de la mise en place d'une structure d'audit interne au sein de la société DRAPOR comporte les étapes suivantes :

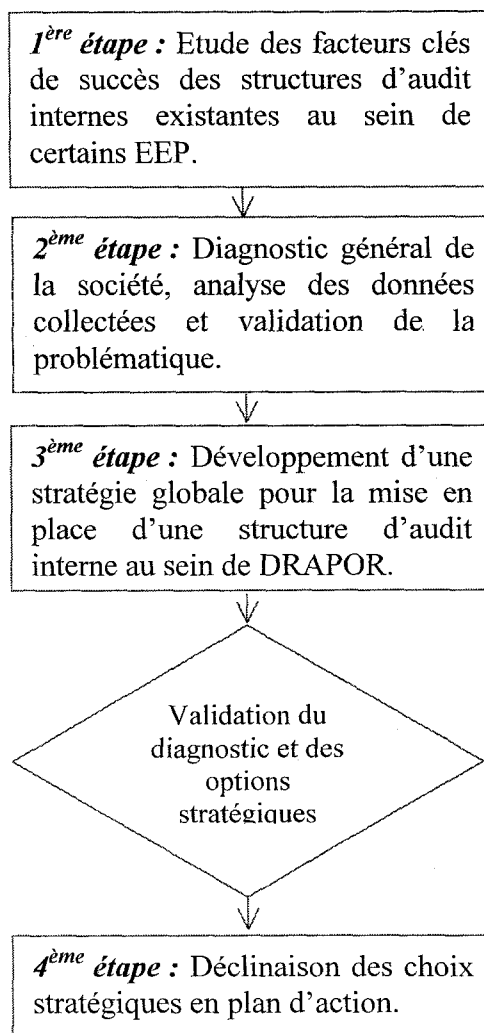


Figure 12 : Démarche adoptée pour la mise en place de la structure d'audit interne au sein de la société DRAPOR

A- Enquête terrain sur les facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes

Pour profiter de l'expérience des structures d'audit interne existantes, une enquête terrain axée sur les facteurs clés de succès a été menée auprès d'organismes appartenant au domaine des établissements et entreprises publics.

Les données ont ainsi été collectées grâce à des entretiens de face-à-face menés avec les responsables structures d'audit interne ou d'inspection appartenant à l'échantillon sélectionné pour l'étude. Pour se faire, le questionnaire donné en annexe 2 a été utilisé.

Les raisons ayant motivé l'usage du questionnaire sont :

- ◆ Le cadre de discussion est fixé à l'avance ce qui élimine le risque de dérapage, optimise la durée de l'entretien et permet de couvrir tous les objectifs fixés pour l'enquête.
- ◆ L'outil offre une grande souplesse dans la manipulation et l'exploitation des données recueillies en permettant notamment de conserver ou d'éliminer certaines informations.
- ◆ Le questionnaire permet de repérer certains facteurs sociaux et organisationnels et aide, de ce fait, à expliquer les orientations et les choix retenus par les acteurs.
- ◆ L'outil n'offre pas seulement la possibilité de dégager des indicateurs empiriques mais permet également de traiter des points de vue sur le plan théorique ainsi que d'obtenir des orientations qualitatives.
- ◆ La nécessité d'un référentiel uniforme.

L'élaboration du questionnaire, en conformité avec les objectifs de l'enquête fixés, s'articulait autour des axes suivants :

- *Caractéristique de l'organisation* : Désignation, secteur d'activité, forme juridique, date de création, effectif global et évolution du chiffre d'affaire ou du budget annuel sur les derniers exercices.
- *Organisation de la structure d'audit interne* : Désignation, date de création, évolution, domaines d'intervention, moyens humains et matériels affectés, référentiel technique, attentes particulières et perceptions par les différents clients ainsi le management de l'entité d'audit interne.
- *Recommandations particulières* pour la mise en place d'une nouvelle structure d'audit interne au sein d'une organisation.

La définition de l'échantillon s'est basée sur les critères suivants :

- L'appartenance au domaine des établissements et entreprises publics. De plus, ceux-ci doit faire partie de la liste¹¹² des 130 principaux organismes établie par la DEPP.
- L'existence au sein de l'organisme d'une structure d'audit interne ou d'inspection dont la création remonte à plus de deux ans.
- La couverture des différents formes juridiques (office, établissement public à caractère administratif et société) et des différents secteurs d'activité économique (agriculture, industrie, service et NTI).

L'échantillon retenu est constitué des organismes ci-après :

- L'Office Nationale de l'Electricité (ONE).
- L'Agence Nationale de Réglementation des Télécommunications (ANRT).
- L'Institut National de Recherche Agronomique (INRA).
- La Caisse Centrale de Garantie (CCG).
- L'Office Chérifienne des Phosphates (OCP).
- La Société de Développement Agricole (SODEA).

¹¹² *Rapport sur le secteur des Etablissements et Entreprises Publics* établi dans le cadre du projet de la loi des finances 2001 – Ministère de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme.

Les responsables interviewés ont été approchés à travers l’IIA-Maroc (AMACI) ou des participants au cycle supérieur de gestion de l’ISCAE - Rabat. La collecte des données a porté sur la période entre mars et juillet 2001.

Les principaux problèmes rencontrés pour la réalisation de l’enquête terrain sont :

- ◆ *La grande difficulté à approcher les organismes du domaine de recherche.* Néanmoins, vu les objectifs de l’enquête et la convergence des données collectées, on peut affirmer que les résultats obtenus sont représentatifs et permettent d’extrapoler les recommandations aux autres établissements et entreprises publics.
Par ailleurs, il y a lieu de signaler que des responsables d’autres structures d’audit interne ont été approchés et ont fourni des informations très intéressantes. Toutefois, ils ont demandé de ne pas être cité dans le cadre du présent rapport.
- ◆ *Les contraintes induites par la technique des entretiens de face-à-face :* difficultés à programmer les rendez vous compte tenu du plan de charge important des interviewés et la nécessité de les mobiliser pour une durée de l’entretien d’environ 2 heures.
- ◆ *Les frontières de l’enquête réalisée.* Certains aspects évoqués lors des entretiens, tels que la quantification de la valeur ajoutée de l’audit interne et les difficultés dans l’exercice de l’activité de l’audit interne, peuvent relever du secret professionnel.

B- Diagnostic de la société, analyse des données collectées et validation de la problématique de la recherche

Le diagnostic générale de la société DRAPOR est axé autour de la fonction d’audit interne. Celui-ci vise essentiellement les objectifs suivants :

- Constater le fonctionnement de la société et évaluer, sur cette base, l’intérêt d’une structure d’audit interne (validation de la problématique de la recherche).
- Identifier les forces existantes permettant le fonctionnement efficace de la structure d’audit interne ainsi que les faiblesses entravant sa bonne marche. Pour ces dernières, des recommandations, à l’échelle de toute l’organisation, seront formulées.
- Définir le positionnement que pourrait occuper l’audit interne, l’état de connaissance de cette activité par les hauts cadres et les attentes formulées à son égard.
- Identifier les risques importants pour la société, les métiers, les projets et les thèmes auditables ainsi que les voies d’amélioration possibles et ce pour les traduire au niveau des plans d’audit interne.

Il est à préciser que le diagnostic mené exclu l’analyse de la pertinence des choix stratégiques de développement de l’entreprise. Ainsi, il ne porte ni sur les opportunités et menaces que présente l’environnement de DRAPOR, ni sur les forces et faiblesses internes sur les plans organisationnel, financier, technique ou autre.

Par ailleurs, il est à rappeler que l’analyse de l’environnement réglementaire de la fonction d’audit interne a été faite à travers l’étude des différents types de contrôles et audits sur les organismes soumis au contrôle financier de l’état.

Le diagnostic générale de la société DRAPOR a été mené en deux phases.

Dans un premier temps, *l’examen du référentiel général de la société a été effectué.* Ainsi, il a été procédé à la revue des documents remis par la responsable la structure audit interne et contrôle de gestion portant sur l’organisation générale, les procédures en place ou en cours d’élaboration et certaines études particulières. La liste des documents consultés lors de cette étape est donnée en annexe 1.

Puis, *des entretiens ont été menés avec les principaux responsables de la société*. Des guides d'entretien, développés à partir du questionnaire d'évaluation du contrôle interne¹¹³, du questionnaire type de contrôle interne¹¹⁴ et du guide de Self-audit¹¹⁵, ont été utilisés.

Les guides d'entretien ont été retenus du fait qu'ils offrent aux interviewés une liberté accrue dans le développement des différents sujets abordés et ce tout en garantissant qu'aucun des axes à analyser n'a été omis.

Le choix des entretiens de face-à-face se justifie par les avantages découlant de cette technique, notamment : traiter tous les aspects et obtenir des informations très riches dans la mesure ou le recueil des données s'effectue à travers un échange interactif avec l'interviewé et comprend, dans certains cas, la remise de certains documents (rapport d'activité, procédures, charte, enregistrements liés à la démarche qualité...) étayant les propos avancés...etc.

De plus, le nombre relativement limité des personnes à consulter confortait le choix des techniques d'investigation retenues.

Les guides d'entretien établis ont traité les aspects suivants : l'organisation générale (aspect soulevé exclusivement avec les membres du directoire), la connaissance de l'audit interne (thème soulevé de manière systématique avec tous les interviewés) et les spécificités de chaque structure. Ainsi, les différents points soulevés sont :

- **Organisation générale** : la définition des objectifs, le suivi des activités, le système de reporting des différentes entités, la définition des responsabilités, règles et procédures de fonctionnement, les mesures de protection des actifs et l'adéquation des ressources humaines aux besoins et objectifs de l'entreprise...
- **Connaissance de l'audit interne** : signification de l'audit interne, les attentes particulières exprimées envers cette fonction, les demandes spontanées de mission d'audit interne (domaine à traiter, délai d'intervention, préoccupations exprimées...).
- **Direction d'exploitation** :
 - *Organisation de la production* : l'optimisation de la planification, la maîtrise des différents processus de production, la conformité de la production aux spécifications du client, aux plans internes de production ainsi qu'aux lois et réglementations en vigueur notamment en matière de qualité et de sécurité, la minimisation de l'interruption de la production du fait de la maintenance, le suivi correct de la sous-traitance, du personnel et des consommations...etc.
 - *Gestion des stocks* : l'exhaustivité et la réalité des mouvements de stocks enregistrés, la valorisation et protection des stocks, l'efficacité et la fiabilité des inventaires des stocks réalisés par la société, la pertinence de la politique interne de gestion des stocks...etc.

¹¹³ COOPERS & LYBRAND et IFACI - *La nouvelle pratique du contrôle interne* - cinquième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 1994 - pages 46 à 48, 68 & 69, 93 & 94, 106 & 107.

¹¹⁴ IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) - *La conduite d'une mission d'audit interne* - 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Éditions techniques (CLET), Paris 1995 - pages 198 et 199.

¹¹⁵ Olivier LEMANT & Pierre SCHICK - *Guide de Self-audit* - IFACI - Les éditions d'organisation, Paris 1995 - pages 16 à 27.

- **Direction de la stratégie et du marketing :**
 - *Elaboration de la stratégie globale et des plans d'action de la société :* la vraisemblance des hypothèses retenues, l'état des réalisations des plans d'action, l'ajustement de la stratégie...etc.
 - *Traitement des commandes et contrats :* la formalisation et le contrôle avant acceptation, la rapidité de traitement et de suivi, la justification et l'autorisation des modifications apportées, la concordance entre prestation, commande ou un contrat et facturation, l'efficacité de l'organisation des services intervenant dans le circuit des ventes de la société...etc.
 - *Les démarches qualité et sécurité :* l'état d'avancement dans les processus de certification de l'entreprise et l'échéancier de réalisation, les entraves rencontrées et les mesures adoptées pour y remédier, la pertinence des démarches de certification adoptées...etc.

- **Département des ressources humaines :**
 - *Gestion des ressources humaines :* la qualité du suivi et de l'administration des effectifs, la justification et l'autorisation des dépenses enregistrées en notes de frais, le correct paiement des rémunérations et le bon enregistrement comptable de la paie, l'autorisation et suivi des acomptes, avances et prêts, la justification et l'autorisation des dépenses enregistrées pour la formation...etc.
 - *Service des affaires générales :* l'optimisation de l'emploi du parc automobile, la régularité et l'optimisation des charges liées au fonctionnement (fournitures et consommables)...etc.

- **Département financier :**
 - *Organisation de la comptabilité générale,* en particulier : l'existence d'un manuel de comptabilité générale, le suivi des acquisitions, amortissements et cessions,...
 - *Organisation de la fonction achats :* la formalisation et l'autorisation de toutes les commandes, l'efficacité de la procédure de choix des fournisseurs, le suivi des commandes en cours, l'enregistrement et le suivi des réceptions, le contrôle de correspondance entre les réceptions et les factures, le traitement de ces dernières et leur imputation analytique, la régularité des paiements, la qualité de l'organisation et le niveau de participation des différents services intervenant dans le circuit achats...
 - *Gestion de la trésorerie :* Existence et respect des règles de contrôle interne en matière de trésorerie, le correct enregistrement des opérations de banque, de caisse d'emprunts ainsi que l'efficacité du suivi de la trésorerie et de l'optimisation des ressources mises à sa disposition.

- **Centre d'Investigations Techniques :**
 - La prise en compte de toutes les possibilités de développement des activités du centre à l'extérieur de la société.
 - La qualité du système de veille mis en place et sa capacité à détecter les mutations de l'environnement.
 - *La fonction informatique :* la pérennité de fonctionnement des systèmes informatiques et la protection de leurs accès, l'efficacité de l'organisation interne de la fonction informatique, la qualité des relations avec les utilisateurs et la maîtrise

des relations avec les sociétés extérieures (fournisseurs, sous-traitants), ainsi que la fiabilité du système d'informations.

- *Les études techniques* : la gestion des interfaces avec les autres entités, en particulier la direction de l'exploitation et la qualité des prestations exécutées ainsi leur rôle dans l'optimisation des opérations menées par la société.

L'intervention terrain s'est déroulée durant la dernière semaine du mois de mai et la première semaine du mois de juin 2001 et a nécessité une mobilisation à temps plein dans les locaux de DRAPOR. Les personnes rencontrées lors entretiens sont Messieurs :

- Driss BOUZOUBAA : Directeur de la stratégie et du marketing et membre du Directoire.
- Amine BENALI : Directeur de l'exploitation et membre du Directoire.
- Mohammed OUABI : Chef du Centre d'Investigations Techniques.
- Mohammed ZAHRAOUI : Chef du Département Financier.
- Abdelilah TAMIM : Chef du Département ressources humaines.
- Mohammed BACHIRI : Responsable du Service Informatique.

L'ensemble des aspects discutés lors de chacun des entretiens a fait l'objet de compte rendu validé ultérieurement par les personnes interviewées.

Nota : La position, les attentes et la vision de l'audit interne exprimés par Monsieur le Président du directoire ont été recueillis indirectement à travers les éclaircissements et précisions apportés par la responsable de la structure d'audit interne et de contrôle de gestion tout le long de l'étude.

2.1.2.2- Résultats de l'enquête terrain sur les facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes

La synthèse des réponses obtenues à l'issue de l'enquête terrain sur les facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes est donnée dans les tableaux de l'annexe 3. L'exploitation des données collectées fait ressortir les éléments suivants :

- *La création des structures d'audit interne se fait à l'occasion de changements dans le cadre réglementaire affectant les organisations (arrêté d'un Ministère des Finances portant organisation financière et comptable de l'organisation, décret pour la passation des marchés publics...), de l'adoption d'une nouvelle organisation (décentralisation de la gestion, délégation des pouvoirs...) ou de la réorganisation d'une ancienne structure de contrôle (notamment l'inspection).*
- *Les structures d'audit interne sont toutes rattachées à la Direction Générale. Ceci constitue un gage d'indépendance de la structure d'audit. Néanmoins, dans certains cas, le rattachement à la Direction Générale est 'indirect'.*
- *Les relations établies par l'audit interne avec les autres entités sont de nature fonctionnelles. Néanmoins, des relations privilégiées sont établies avec le contrôle de gestion. L'audit interne s'occupe en partie des relations avec les intervenants externes dans le domaine de contrôle (commissaires aux comptes...).*

On note, par ailleurs, que les structures d'audit interne comportent ou sont liées directement à des entités en charge du référentiel de contrôle interne.

- *Les attentes des différents clients de l'audit interne (la direction, l'encadrement et le personnel de l'entité auditée) identifiées sont :*
 - o L'assurance de la maîtrise des opérations, de la conformité aux lois et aux règlements en vigueur et de l'application des directives, politiques et instructions.
 - o La prévision des risques.
 - o L'accompagnement des processus de contrôle interne et des grands changements à l'échelle de l'organisation.
 - o L'évaluation de certaines activités ou fonctions.
 - o Une plus grande implication dans les activités opérationnelles à travers notamment : l'élaboration des procédures, la proposition de solutions à même de remédier aux dysfonctionnements et problèmes rencontrés et le suivi de la mise en place des actions d'amélioration.
 - o Le conseil et l'assistance des responsables des entités opérationnelles en vue de parvenir à mieux maîtriser les activités et à améliorer leur efficacité.

- *La perception de la fonction d'audit interne diffère selon :*

- o La Direction Générale qui la considère comme structure d'aide à la décision, d'assistance des opérationnels et de prévention des risques.
- o Les entités opérationnelles pour lesquelles le rôle d'organe de contrôle reste prédominant. Cette situation est en grande partie dû à l'historique de la fonction et à la méconnaissance du concept d'audit interne.

Il y a lieu d'insister sur le fait qu'une opinion favorable de la Direction Générale constitue un gage de succès. Par ailleurs, le déficit d'image de l'entité d'audit interne auprès des opérationnels peut être comblé par le professionnalisme des auditeurs et par des campagnes de communication ciblées.

- *Le nombre d'auditeurs internes (à l'exception de l'OCP pour laquelle la division d'audit interne associe pour certaines missions spécifiques des experts métiers et qu'il y a une volonté d'augmentation importante de l'effectif des auditeurs), excède 2 auditeurs par mille employé.*

- *Le référentiel de la structure d'audit est constitué par des procédures documentées, des dossiers permanents et des guides d'audit par activité. La méthodologie de conduite des missions d'audit, recommandée par l'IFACI, est largement répandue.*

La mise en place de la charte d'audit interne intervient généralement bien après la création des structures en charge de cette activité.

- *Les critères d'évaluation de la performance de la structure d'audit sont constitués, en grande partie, par le niveau de respect du plan d'audit et par la nombre de recommandations émises et mises en œuvre.*

Une difficulté est signalée dans la définition de critères objectifs et formalisés pour la mesure de la qualité des prestations réalisées par la structure d'audit interne.

- *Le profil des auditeurs est constitué majoritairement des ingénieurs d'état, des diplômés des écoles de gestion ou des économistes. Le recours au recrutement interne par redéploiement du personnel est fréquent.*

- *Généralement, les auditeurs ont tous été formés initialement au métier d'audit interne. Ceci résulte en grande partie des profils d'auditeurs recrutés. La formation continue des*

auditeurs comporte, en plus des formations spécialisées de longue durée (cycles de formation continue sur l'audit et contrôle de gestion ou supérieur de gestion de l'ISCAE, MBA...), 3 séminaires par auditeur par an pour une durée moyenne allant d'une semaine à 10 jours de formation.

- *Les recommandations émises par les interviewés pour la création d'une nouvelle structure d'audit* sont :
 - o Sur le plan organisationnel :
 - Rattachement à la Direction Générale.
 - Etude de l'opportunité de création de la structure d'audit interne, justification de sa raison d'être et délimitation de ses domaines d'intervention.
 - Evaluation du système de contrôle interne, élaboration de la cartographie des points de contrôle en place et généralisation de la culture du contrôle interne.
 - o Relation et communication :
 - Recherche de l'implication effective du top management notamment dans la mise en œuvre des recommandations émises à l'issue des missions d'audit.
 - Mise en place d'un programme de communication interne continu. A la création de la structure d'audit interne, un séminaire de sensibilisation des responsables à l'audit interne doit être programmé.
 - Développement d'une relation de confiance avec les audités en essayant d'apaiser les craintes et en mettant en œuvre les principes issus du code de déontologie des auditeurs internes :
 - Faire preuve d'une grande capacité d'écoute ;
 - Formuler les critiques de telle manière que les audités ne se sentent pas accusés de laxisme, paresse, incompetence, irresponsabilité...
 - Insister auprès des audités sur le fait qu'une recommandation n'est pas une critique et qu'elle n'implique pas forcément une faute.
 - o Méthodes et modalités d'exécution des missions
 - Exploitation des données fournies par le contrôle de gestion et des résultats issus de la comptabilité générale et analytique.
 - Recherche de l'adhésion et de la participation des audités.
 - Formation des auditeurs à la méthode et techniques de l'audit.
 - Développement d'une connaissance suffisante du métier à auditer.
 - Intérêt à concentrer sur les risques importants et les enjeux significatifs.
 - Application rigoureuse du référentiel interne au service d'audit interne.
 - *Crédibilité à développer à travers la pertinence des constats* (identification des problèmes et des risques encourus par l'organisation) et *l'objectivité des conclusions* (maîtrise des outils et des techniques d'audit, validation avec les audités des critères de jugement et des constats au fur et à mesure de leur élaboration, étude de la gravité des dysfonctionnements observés et la perception de leur influence sur la non atteinte des objectifs exprimés ou implicites...).
 - Mise en œuvre des recommandations.
- *La valeur ajoutée de l'audit interne résulte essentiellement de la mise en œuvre des recommandations émises.*

2.1.2.3– Résultats du diagnostic interne de DRAPOR

Le diagnostic interne de la société DRAPOR, axé sur la fonction audit interne, a fait ressortir les aspects suivants :

A– Les forces identifiées

- ◆ *Une gestion moderne* basée sur une parfaite transparence, des objectifs précis fixés à chaque entité, des responsabilités claires attribuées à chaque acteur dans l'organisation et un management participatif.
- ◆ *Des acteurs très favorables à l'implantation d'une structure d'audit interne.* On note, en plus de la grande collaboration manifestée par les différents interviewés, que des demandes spontanées d'intervention de l'audit interne ont été formulées. Ces demandes de missions d'audit interne portent sur les thèmes et les métiers ci-après :
 - ◇ *Le département financier* : Audit des marchés et audit de la comptabilité.
 - ◇ *Le centre d'investigations techniques* : Audit des études et prestations exécutées et audit de la gestion des moyens et des ressources alloués.
 - ◇ *Le département des ressources humaines* : Audit Social et audit des activités liées à l'administration du personnel.
 - ◇ *La direction de la stratégie et du marketing* : Audit des conditions d'élaboration des offres commerciales de l'entreprise.

B- Les faiblesses reconnues

- ◆ *Une insuffisance en terme de manuels, procédures et documents relatant l'activité de la société et les modalités d'accomplissement des différentes tâches.* Par ailleurs, même quand ces documents existent, ils ne sont pas cohérents avec la nouvelle organisation récemment mise en place au sein de la société.

Ce problème concerne toutes les fonctions de la société à des niveaux différents (exemple : absence du manuel des procédures comptables au sein du département financier, aucune procédure ne définit les modalités pratiques et les hypothèses à retenir dans l'élaboration du budget partiel des différentes entités...).

Cette situation a pour conséquences :

- ◇ Le savoir-faire capitalisé par la société n'est pas formalisé et les pratiques peuvent différer d'un agent de la société à un autre.
 - ◇ Un retard est constaté dans la mise en place du système d'assurance de la qualité (normes ISO série 9000), de management de la sécurité (code ISM) et dans la mise en œuvre de certaines dispositions de l'arrêté n°DNE/SN 2.6210 du Ministère de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme portant organisation financière et comptable de la société DRAPOR.
 - ◇ L'intervention efficiente de la structure d'audit interne reste liée à la présence d'un référentiel qui constituerait la base de toute évaluation.
- ◆ *Mis à part les tableaux de bord, les enregistrements attestant de la conformité des activités aux objectifs et aux exigences fixées sont faiblement répondus.*

On note ainsi une insuffisance de traçabilité, au niveau du service d'études techniques et de la division du système d'informations géographiques concernant la validation des données, l'exécution des contrôles et le traitement des écarts.

Le même problème est posé au niveau de la direction de l'exploitation où l'absence d'un document (procédure/directive ou autre) qui définit la consistance des différents contrôles opérés à l'échelle et d'un enregistrement qui matérialise l'agent contrôleur, la nature des vérifications réalisées, les éventuels écarts trouvés et les traitements effectués.

- ◆ *La fiabilité du système d'information est mise en cause* : il a été relevé des écarts dans les résultats issus de l'utilisation des bases de données sont enregistrés selon que les résultats proviennent du contrôle de gestion, du centre d'investigations techniques ou de la direction de l'exploitation.

- ◆ *Un retard dans la mise en place de certaines fonctions importantes dans la nouvelle organisation est enregistré.*

La nouvelle organisation adoptée par la société constitue l'un des principaux moyens d'accompagnement pour la réalisation de la stratégie de développement adoptée. Toutefois, certaines structures, notamment celle en charge du marketing dont l'importance est vitale pour la déclinaison du plan d'action marketing (politiques de produit, prix et communication) ainsi que le suivi de la réalisation du business plan, ne sont pas tout à fait opérationnelles à défaut des ressources humaines nécessaires.

En outre, des difficultés sont rencontrées dans l'élaboration des prévisions de développement de la société à moyen terme du fait de l'incapacité des clients dans l'activité de dragage à déterminer, à moyen terme, leurs besoins prévisionnels et des problèmes réglementaires liés à la commercialisation du sable de mer.

- ◆ *Des difficultés dans la mobilisation des ressources humaines autour des objectifs de développement persistent encore* et ce malgré le grand effort déployé par DRAPOR en matière de gestion des ressources humaines depuis le bilan dressé en 1999¹¹⁶.

Le bilan susmentionné avait diagnostiqué un manque d'adhésion du personnel, particulièrement celui d'exploitation, aux démarches et projets poursuivis. Ceci se traduisait alors par un sentiment d'appartenance à la société très limité ainsi qu'une insuffisance du rôle joué par les cadres en terme d'encadrement des effectifs et d'efficience des structures qu'ils gèrent.

Depuis, des changements importants en matière de gestion des ressources humaines ont été introduits : la mise en place d'un statut du personnel, une amélioration de la situation financière du personnel, la mise en place d'un programme axé sur le bien être social (accès au logement, estivage...), l'amélioration de la communication interne à travers un contact régulier avec les représentants du personnel, l'instauration d'un programme de formation continue mobilisant de 4 à 5 % de la masse salariale...etc.

Néanmoins, les difficultés en matière de gestion des ressources humaines continuent à exister et restent l'un des freins au développement de l'entreprise.

¹¹⁶ Le rapport élaboré à l'attention du conseil d'administration en date 05/03/99 portant sur l'évaluation de la mise en œuvre de la stratégie DRAPOR et le dimensionnement des moyens de l'entreprise.

- ◆ Certaines des responsabilités de l'audit interne sont attribuées à la Division Inspection et Sécurité et au Service Qualité et Sécurité ce qui est de nature à générer, en plus des conflits de compétence, les dysfonctionnements cités dans le tableau 2.1 ci-après.

| <i>Entité</i> | <i>Attributions</i> | <i>Dysfonctionnements</i> |
|--|--|---|
| <i>Service Qualité et Sécurité (SQS)</i> | <ul style="list-style-type: none"> ○ Vérifier l'application du système qualité de l'entreprise et rapporter les effets lors de la revue qualité du Directoire. ○ Etablir les bilans qualité et sécurité. | Le fait de décréter des dispositions et de les contrôler remet en cause l'indépendance de l'auditeur. |
| <i>Division Inspection et Sécurité (DIS)</i> | <ul style="list-style-type: none"> ○ Inspection des unités opérationnelles en matière d'entretien, de réparation et de maintenance. ○ Inspection des stocks et évaluation de leur gestion et de leur préservation. ○ Inspection de la mise en application des normes de sécurité ISM code et de la qualité. ○ L'évaluation périodique des équipes de bords et des responsables de magasin en matières de sécurité et de maintenance et préservation du patrimoine. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Les attributions proposées à cette structure ne couvrent pas tous les risques en particulier celui de contre performance découlant d'un problème de planification. ▪ La position de la division ne lui garanti pas l'indépendance nécessaire en vue d'une évaluation objective des opérations. |

Tableau 4 : Interférences entre les attributions de l'audit interne et certaines entités de la société DRAPOR

En outre, la limitation des domaines d'intervention de la structure d'audit interne rendrait cette dernière incapable de se prononcer sur la régularité de la gestion de la société, sur les dysfonctionnements et sur le respect des procédures (mission de base qui a été confiée à cette entité).

- ◆ *Perception de la fonction d'audit interne* : le rôle de l'audit interne dans le contrôle de conformité est partagé par l'ensemble des interviewés.

L'analyse des risque, l'identification des dysfonctionnements et le conseil dans la mise en œuvre des actions correctives et préventives sont des attentes exprimées essentiellement par les entités du siège. Par ailleurs, les frontières entre les fonctions audit interne et contrôle de gestion sont généralement mal perçues.

2.1.2.4- Retour sur la problématique de la recherche

Le diagnostic de DRAPOR a permis notamment d'identifier les activités auditable, de prendre connaissance des préoccupations des responsables de la société et d'évaluer les bénéfices et améliorations qui résulteraient des missions d'audit interne. Ces résultats sont présentés dans le tableau ci-après.

| OBJET DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE | PREOCCUPATIONS DES RESPONSABLES DE LA SOCIETE (*) | BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS |
|--|--|---|
| Audit du système documentaire de la société | <ul style="list-style-type: none"> • Dresser l'inventaire du référentiel régissant les activités des différentes entités de la société DRAPOR. • Analyser le référentiel existant en vue de faire ressortir ses insuffisances, lacunes et dysfonctionnements. • Arrêter, par entité, un plan d'action qui comportera notamment : <ul style="list-style-type: none"> ○ Les mises à jour et compléments à apporter au référentiel existant. ○ Les modalités d'exécution (en interne par les opérationnels, recours à un cabinet externe, formule combinée...) ainsi que l'échéancier prévisionnel. | <p><i>Mettre en place un référentiel général répondant aux objectifs du dispositif de contrôle interne (la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité du système d'information et la conformité aux lois et règlements auxquels l'entreprise est soumise).</i></p> |
| Audit des conditions d'élaboration du budget | <ul style="list-style-type: none"> • Vérifier l'efficacité du processus d'élaboration du budget annuel : étude du rôle des différents intervenants (analyse à faire par centre de responsabilité) et de la consolidation du budget global. • Confirmer la fiabilité des prévisions et des hypothèses émises. | <ul style="list-style-type: none"> • Analyse préalable à la validation du budget élaboré. • Limitation des dépassements et des écarts (recours à des rallonges budgétaires et à l'annulation, l'inscription exceptionnelle d'une rubrique budgétaire). • Formalisation du processus d'élaboration du budget. |
| Audit des marchés | <p>Examiner la formalisation et l'autorisation de toutes les commandes, l'efficacité de la procédure de choix des fournisseurs, le suivi des commandes en cours, l'enregistrement et le suivi des réceptions, le contrôle de correspondance entre les réceptions et les factures, le traitement de ces dernières et leur imputation analytique, la régularité des paiements, la qualité de l'organisation et le niveau de participation des différents services intervenant dans le circuit achats...</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Conformité aux procédures d'acquisition des ressources. • Recherche des conditions optimales d'acquisition des ressources : rapidité, obtention des meilleurs offres de prix, éviter les régularisations...etc. |
| Audit des contrats et des commandes reçues | <p>Passer en revue la formalisation et le contrôle avant acceptation, la rapidité de traitement et de suivi, la justification et l'autorisation des modifications ultérieures apportées, la concordance entre prestation, commande ou un contrat et facturation, l'efficacité de l'organisation des services intervenant dans le commercial .</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Conformité aux procédures de commercialisation des prestations de l'entreprise. • La satisfaction des clients et l'obtention des meilleures conditions de passation des commandes et contrats, notamment au niveau des prix pratiqués. |

| OBJET DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE | PREOCCUPATIONS DES RESPONSABLES DE LA SOCIETE (*) | BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS |
|--|--|--|
| Audit des études techniques | <ul style="list-style-type: none"> • Vérifier l'optimisation de la trilogie coût- qualité- délai des prestations exécutées par le centre d'investigations techniques (CIT) : fiabilité des études réalisées, délai d'exécution compatible avec la programmation des interventions sur terrain...) et optimisation du coût. • Examiner la gestion des interfaces avec les clients de l'entité : internes (en particulier la direction de l'exploitation) et externes (ODEP- DPDM...). | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Renforcer le rôle du CIT dans l'optimisation des opérations menées par la société à travers notamment : la fiabilité des études réalisées, leur production en conformité avec l'échéancier des interventions in-situ...</i> • <i>Conforter l'avantage compétitif de DRAPOR, à l'échelle nationale, sur les entrants potentiels à travers la formalisation des connaissances et de l'expertise acquises et l'enrichissement de la base de données sur les sites d'intervention (notamment les ports).</i> |
| Audit de la structure des coûts | <p>Passer en revue toutes les composantes des charges de l'entreprise, analyser leur évolution dans le temps, étudier les causes des écarts et formuler des recommandations en vue de mieux les maîtriser.</p> <p>L'audit devrait analyser en particulier :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les charges directes liées au volume d'activité (combustibles, lubrifiants, personnel intérimaire, frais de déplacement...). • La politique de maintenance (entretien et réparation) et les dotations aux amortissements, évaluée par rapport aux choix de renouvellement des engins de production ou de location. • Les charges liées à la structure (frais généraux, charges du personnel...). | <p><i>Renforcer la compétitivité de l'entreprise par une maîtrise des prix de revient.</i></p> |
| Audit du système d'information | <p>Examiner l'ensemble des processus portant sur l'acquisition, le stockage, le traitement et la diffusion de l'information au sein de l'entreprise (outils utilisés [pertinence, fiabilité, délai de collecte des informations...], exploitation faite des données et résultats communiqués, coût et qualité des output obtenus) : analyser les faiblesses, dysfonctionnements et problèmes rencontrés, étudier leurs causes et formuler des recommandations.</p> | <p><i>Ouvrer pour l'efficacité du système d'information de l'entreprise.</i></p> <p>Nota : les critères d'évaluation du système d'information sont : globalité (concerne toutes les fonctions), fiabilité et possibilité de vérification, exhaustivité, disponibilité en temps opportun et utilité ainsi que pertinence.</p> |

| OBJET DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE | PREOCCUPATIONS DES RESPONSABLES DE LA SOCIETE (*) | BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS |
|---|--|--|
| Audit de la gestion des immobilisations (notamment la gestion des stocks) | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Concordance entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable.</i> • <i>Efficacité de la politique de gestion des stocks</i> : modalités de réception des biens commandés, traitement des biens immatriculés, protection physique, cession et mise en rebus, transfert des biens d'une entité à une autre...etc. • <i>Efficacité de la politique de gestion des stocks</i> : compatibilité entre les consommations, stocks disponibles et délais de livraison, utilisation des prévisions dans le système de gestion des stocks...etc. • <i>Faciliter les tâches de gestion afférentes aux immobilisations</i> : investissements / désinvestissements et assurances. | <p><i>Optimiser le processus de gestion des immobilisations, principalement la gestion des stocks, à travers notamment la limitation des charges qui leurs sont liées.</i></p> |
| Audit financier et comptable | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Passer en revue les grands cycles d'activité de l'entreprise</i> en vue d'émettre, au préalable de la mission du commissaire aux comptes, une opinion de l'audit interne sur la sincérité, l'exhaustivité et l'image fidèle des comptes et résultats. • <i>Vérifier la mise en œuvre des recommandations et réserves</i> issues des précédents rapports du commissaire aux comptes. | <p><i>Prévenir, autant que possible, les réserves du commissaire aux comptes lors de la certification des comptes et résultats de la société.</i></p> |
| Audit qualité et sécurité | <p>Capacité des systèmes de management de la qualité et de la sécurité mis en place à garantir la qualité des prestations réalisées et les objectifs de sécurité fixés.</p> <p>Les audits qualité programmés porteraient sur le système, processus et/ou produit. Les audits sécurité serviraient, pour leur part, à vérifier la mise en œuvre, en matière de sécurité et de protection de l'environnement, de la politique générale de la direction, ses objectifs et ses engagements.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Attester de la capacité des systèmes qualité et sécurité</i> mis en œuvre au sein de l'entreprise à atteindre les objectifs qui leur ont été assignés. • <i>Réduire le coût de la non-qualité et des problèmes liés à la sécurité.</i> |
| Audit du marketing institutionnel | <ul style="list-style-type: none"> • Apprécier la méthode d'établissement des budgets de communication en relation avec les priorités fixées dans le plan marketing ; • Vérifier les modalités de choix de l'agence de communication et apprécier le choix des médias avec la cible visée et des ressources accordées ; • S'assurer que des moyens de contrôle sont prévus pour apprécier la portée des actions de communication planifiées ; • S'assurer que l'on procède à la vérification préalable des informations communiquées et diffusées en externe par la presse. | <p>Vérifier que le plan de communication mis en œuvre s'inscrit dans le cadre du plan marketing de l'entreprise et de l'efficacité des investissements réalisés dans ce cadre.</p> |

| OBJET DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE | PREOCCUPATIONS DES RESPONSABLES DE LA SOCIETE (*) | BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS |
|--|--|---|
| Audit de la fonction marketing | <ul style="list-style-type: none"> • Vérifier que les orientations stratégiques sont bien explicitées et sont connues de tous les responsables ; • S'assurer que l'ensemble des composantes du plan stratégique sont prises en compte et étudiées notamment en ce qui concerne les clients, les fournisseurs et les concurrents présents ou potentiels ; • S'assurer que le plan marketing pluriannuel fait l'objet d'une révision régulière. Vérifier, par ailleurs, que ce plan intègre toutes les données importantes et répond aux objectifs énoncés par la présidence ; • Analyser les moyens de contrôle qui sont prévus pour apprécier le déroulement du plan ainsi que la périodicité des contrôles effectués ; • Mesurer le délai entre la constatation des écarts et les réactions envisagées et vérifier que les modifications apportées sont communiquées à la hiérarchie. • Vérifier, pour les études marketing réalisées en externe, qu'un contrat a bien été établi et que les prescriptions administratives, techniques et financières ont été suffisamment bien spécifiées ; • Apprécier, sur la base des documents et des enregistrements produits lors de l'étude, le respect des obligations fixées au prestataire. • Evaluer l'implication de la structure marketing de la société dans les déroulements de l'étude et juger la qualité du contrôle qu'elle a exercé. • Juger, pour les études réalisées en interne, l'aptitude des outils dont dispose le marketing à atteindre les objectifs de l'étude et vérifier la validité du mode de recueil des données et de formulation des questions ; • Contrôler l'application des conclusions des études réalisées ou, dans le cas contraire, les justifications de l'abandon des options retenues. • Analyser les bases de fixation des prix en s'assurant que les différents concepts d'élasticité, de point mort, de retour sur investissement, de marges brutes des produits, ont bien été pris en considération ; • Etudier la relation le prix proposé par l'entreprise et son positionnement. | <ul style="list-style-type: none"> • Confirmer la capacité de la division marketing à piloter le plan quinquennal adopté par la société DRAPOR. • Se prononcer sur la pertinence des bases retenues pour l'élaboration des offres commerciales présentées par l'entreprise. |
| Audit de l'administration du personnel | Vérifier la régularité des actes de gestion liés à l'administration du personnel : la paie, les congés, les indemnités, les primes, la promotion, les accidents de travail, les affaires disciplinaires, le recrutement, la titularisation, la mutation...etc. | Attester de la conformité de l'administration du personnel à la réglementation du travail et aux procédures internes... |

| OBJET DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE | PREOCCUPATIONS DES RESPONSABLES DE LA SOCIETE (*) | BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS |
|-------------------------------------|---|---|
| Audit des archives | Examiner le processus de versement des documents (nature des documents versés, durée d'archivage...), de référencement des dossiers (exhaustivité des fiches d'inventaire, saisie des données sur une application informatique...), des conditions de classement (dispositifs de sécurité retenues) et d'assainissement des archives (destruction des dossiers arrivés à échéance). | <i>Vérifier la capacité du système d'archivage à optimiser les locaux occupés, à garantir un accès rapide aux données, à assurer une traçabilité suffisante des actes de gestion et de la qualité de la production et enfin à œuvrer pour l'enrichissement de la base de données de l'entreprise sur les sites d'intervention.</i> |
| Audit de l'informatique | <ul style="list-style-type: none"> • Vérifier l'existence d'une politique formalisée de développement harmonieux et cohérent de l'informatique au sein de la société (compatibilité du matériel, des logiciels et des réseaux : sur le plan technique, économique, sécurité et continuité d'exploitation). • Passer en revue le processus d'expression du besoin des utilisateurs (demande de matériel ou de logiciel, choix de la configuration...). • Examiner les conditions d'acquisition et d'installation des matériels et logiciels (consultation, critères de sélection des fournisseurs, conditions de livraison et d'installation, assistance dans la mise en exploitation, existence d'un plan de formation, si nécessaire, pour optimiser l'usage...). • Analyser la politique de maintenance (suivi de la fiabilité, gestion des outils obsolètes, mise à niveau des logiciels...). • Confirmer l'exhaustivité du recensement des logiciels et matériels informatiques utilisés. • Examiner les mesures de sécurité physiques (la disposition du matériel dans les locaux des utilisateurs, les protections d'accès et les procédures relatives au déplacement du matériel...), les mesures de sécurité logiques (degré de maîtrise des utilisateurs, existence et efficacité de mesures de contrôle d'accès, procédure de sauvegarde des données, protections anti-virus...) et la sécurité des réseaux contre les risques d'accès illicite à des données ou à des programmes ainsi que contre la perte ou l'altération des données. • Passer en revue les mesures mises en œuvre pour le respect de la réglementation d'utilisation des logiciels particulièrement. • Examiner les actions de contrôle déployées dans le domaine informatique. | <p><i>Prévenir les risques importants liés à l'usage de l'informatique et dont les conséquences peuvent être très lourdes sur l'activité de l'entreprise. Ces risques, pour rappel, sont de différentes natures :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Risques technologiques</i> liés à l'obsolescence rapide des choix technologiques effectués. • <i>Absence de politique informatique formalisée.</i> • <i>Des développements mal maîtrisés en interne des progiciels</i> : concentration des connaissances chez un effectif très limité, absence de démarche rigoureuse de développement, une carence en matière de documentation... • <i>Existence d'actes malveillants</i> : confidentialité insuffisante des données, le vol du matériel, des copies illicites de logiciels, la fraude par modification des données, sabotage par destruction des données...etc. |

| OBJET DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE | PREOCCUPATIONS DES RESPONSABLES DE LA SOCIETE (*) | BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS |
|---|--|---|
| Audit de la trésorerie | <ul style="list-style-type: none"> • Examiner la gestion de la trésorerie : <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Le système d'information mis en place pour identifier les sources et les besoins de trésorerie ainsi que la date des opérations :</i> cadence des prévisions effectuées, sources d'information retenues, la fiabilité des prévisions effectuées, l'estimation du besoin en fonds de roulement et la mobilisation des ressources nécessaires ; ○ <i>Le suivi des encaissements :</i> accélération des paiements et enregistrement des créances encaissées (vérification de la comptabilisation des opérations dans les comptes clients correspondants et rapprochement avec les montants facturés) ; ○ <i>La gestion dans le temps des décaissements :</i> vérification des paiements à l'échéance des prestataires de service (fournisseurs, entrepreneurs...), emprunts, impôts, salaires..., précision de l'enregistrement des montants décaissés, protection physique des disponibilités et des instruments de paiement, les rapprochements bancaires effectués...etc. • Analyser les options retenues pour la gestion des écarts : les choix de financement retenues, les opportunités de placements saisies, les modalités d'équilibre des soldes de trésorerie adoptées, la gestion des risques liées aux taux d'intérêts et au change... etc. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>S'assurer de la régularité et de l'optimisation de la gestion de la trésorerie (application du concept de la trésorerie zéro).</i> ✓ <i>Confirmer la pertinence des choix effectués pour le placement des excédents et pour le financement du besoin en fonds de roulement.</i> |
| Audit des affaires juridiques et du contentieux | <p>Examiner la gestion des réclamations, des dossiers de contentieux, des relations avec l'avocat et les conseils juridiques et des relations avec les tribunaux au regard des différents risques encourus dans le domaine :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Les gestionnaires de contrat n'ont pas connaissance des lois et réglementations et/ou des changements intervenus dans ce domaine.</i> • <i>Les contrats de la société comportent des insuffisances :</i> clauses qui ne sont pas suffisamment explicites, clauses léonines... • <i>Les difficultés avec les avocats et conseillers en justice :</i> critères de sélection, dossiers incomplets mis à leur disposition... • <i>Les vices de procédure :</i> non-respect du délai maximal pour réponse ou contestation... • <i>Les frais de justice sont excessifs</i> et les montants provisionnés au titre des dommages et intérêts ne sont pas corrects... etc. | <p>Minimiser les risques liés à la gestion des affaires juridiques et du contentieux en s'assurant :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Du respect par la société de l'ensemble des lois et réglementations.</i> ✓ <i>Que les contrats majeurs pour la société sont clairs, équitables et ont force exécutoire.</i> ✓ <i>Que les frais de justice et les montants versés au titre des dommages et intérêts sont réduits au minimum et qu'ils sont correctement provisionnés par l'entreprise.</i> |

| OBJET DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE | PREOCCUPATIONS DES RESPONSABLES DE LA SOCIETE (*) | BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS |
|---|---|--|
| Audit de la formation continue | <ul style="list-style-type: none"> • Examiner les bases d'élaboration du plan de formation (bilan des compétences et confrontation avec la politique de gestion prévisionnelle des emplois et ressources au sein de l'entreprise). • Constater le niveau de mise en œuvre du plan de formation actuel et ceux précédents et analyser les sources des écarts. • Passer en revue le processus lié à des formations arrêtées (les critères de choix de l'animateur, la programmation de la formation et la convocation du personnel concerné, la logistique associée à la formation, évaluation ...). • Suivi administratif et financier des actions de formations : existence de contrats avec les prestataires de service, remboursement par l'OFPPPT...etc. | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Ouvrer pour l'instauration d'un processus d'ingénierie de la formation s'inscrivant dans les objectifs de développement de la société.</i> • <i>S'assurer de la qualité de la gestion administrative et financière de la formation continue.</i> |
| Audit des moyens généraux | <p>Examen de la gestion des moyens généraux. Les volets à traiter concernent :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>La gestion du parc automobile</i> : l'acquisition, les réparations, le suivi des consommations en carburant et lubrifiants, la réforme... • <i>Les consommables</i> : les consommations en eau, électricité, téléphone, fournitures de bureau, la reprographie... • La gestion des locaux. | L'économie et l'efficacité dans la gestion des moyens généraux. |
| Audit de la maintenance des unités de production | <ul style="list-style-type: none"> • Examiner la stratégie de maintenance des unités de production, examiner les bases des options retenues et identifier les voies d'amélioration possibles. • Analyser la régularité des dépenses de maintenance engagées ; • Vérifier, par unité de production, l'évolution dans le temps des dépenses de maintenance et s'assurer de la cohérence des réparations effectuées avec la stratégie adoptée. | <i>Contribuer à la réduction des charges de la société liées à la maintenance des unités de production.</i> |
| Audit des assurances et de la gestion des risques | <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que l'ensemble des risques majeurs liés à toutes les activités sont identifiés et sont gérés convenablement. Passer en revue l'évaluation des valeurs assurées et examiner les différentes solutions envisageables pour leur couverture (pertinence des choix d'assurance effectués). • Examiner le suivi du paiement des polices d'assurance et l'encaissement des primes (gestion des dossiers des sinistres). | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Couverture des risques majeurs de la société avec des solutions à même d'assurer la limitation des coûts des assurances. ✓ Célérité dans le traitement des dossiers des sinistres. |

(*) Les préoccupations des responsables de la société, ici traduites, ont parfois été exprimées de manière implicite.

Tableau 5 : Recensement des activités auditables, identification des préoccupations des responsables de la société et évaluation des bénéfices et améliorations qui résulteraient des missions d'audit interne au sein de DRAPOR.

Il en découle que l'entreprise est exposée à des risques multiples :

- *Risques financiers* : budget prévisionnel présentant des lacunes (sous évaluation des charges de fonctionnement, besoin en fonds de roulement mal maîtrisé...), montage financier des opérations défaillant, risques physiques probables non couverts (créances douteuses non provisionnées, absence d'assurance), choix de placement des excédents de trésorerie ou de financement non pertinents...etc.
- *Risques sociaux* : climat social conflictuel aboutissant à la baisse ou à la cessation de l'activité de la société, démotivation du personnel, départ des ressources humaines à haut potentiel, qualification insuffisante de certains agents de l'entreprise...etc.
- *Risques technologiques* : défaillance du système d'information et du dispositif de sauvegarde des données de l'entreprise, obsolescence des outils de production, veille technologique inefficace, actes malveillants...etc.
- *Risques légaux* : non respect du cadre réglementaire et légal engageant la responsabilité de l'entreprise ou celle de ses responsables...etc.

L'identification de ces risques, leur hiérarchisation en fonction de l'impact en résultant et de la probabilité d'occurrence ainsi que la proposition de mesures pour les suivre ou les neutraliser constitue une voie d'amélioration importante au sein de l'entreprise.

Enfin, la réalisation des objectifs ambitieux de développement et de performance globale affichés par l'entreprise, et ce à travers des réformes importantes engagées, nécessite l'existence d'une structure de 'régulation' à même d'identifier les problèmes et les dysfonctionnements rencontrés et de proposer des recommandations pour y remédier.

Ainsi, à travers les éléments précédemment recueillis, la problématique qui a été à l'origine de ce travail, à savoir que « **l'absence d'une structure d'audit interne efficace au sein de DRAPOR serait une source de contre performance et compromettrait ses objectifs de développement** » est validée.

Après avoir démontré l'utilité d'une structure d'audit interne au sein de DRAPOR, à travers les bénéfiques recommandations et résultats escomptés, le présent chapitre décrit le processus proposé pour sa mise en place au sein de la société.

SECTION 2.2.1- CHOIX STRATEGIQUES D'ORGANISATION DE L'AUDIT INTERNE

2.2.1.1- Démarche adoptée

A- Développement d'une stratégie globale pour la mise en place de structure d'audit interne au sein de DRAPOR

La stratégie globale pour la mise en place d'une structure d'audit interne au sein de DRAPOR a pour objectif de définir les grandes orientations et les principaux objectifs que la structure d'audit interne devrait atteindre pour réussir son intégration au sein de la société.

Il s'agit d'un outil de gestion fournissant un cadre de référence pour le management de l'entité d'audit interne, particulièrement les objectifs et les résultats à atteindre à moyen terme. Il est également le moyen pour allouer les ressources de façon proportionnelle à l'importance relative des activités prévues.

La démarche d'étude adoptée trouve ses fondements conceptuels dans l'approche systémique. Ce choix méthodologique réside dans le fait que l'approche systémique est à la fois globale et dynamique : globale puisqu'elle prend en compte différentes variables (sociales, techniques, environnement, ...) et dynamique vue qu'elle conduit à considérer l'entreprise comme un système d'actions et donc à montrer que toute décision a pour unique but l'action, à mettre l'accent sur les différents flux qui la traversent et sur l'interaction entre ces flux et à considérer que l'entreprise est en perpétuelle évolution. Ainsi, le parti pris n'est pas d'analyser DRAPOR de manière systématique, à travers des modèles déjà construits, mais bien de faire émerger son modèle spécifique suivant la logique des systèmes.

Il est à signaler que l'adoption de la logique des systèmes entraîne notamment que :

- L'organisation du système peut être détaillée en termes de sous-systèmes jusqu'au niveau élémentaire que l'on considère comme une boîte noire.
- Un système ouvert se définit dans son environnement. La première qualité d'un système ouvert est sa capacité d'adaptation aux fluctuations de son environnement en vue d'assurer sa survie. Ces adaptations se font par rétroaction ("feed-back").
- Le contrôle d'un système suppose l'existence de quatre conditions nécessaires : un ou des buts prédéterminés, un moyen de mesure des performances, un moyen de comparaison pour déterminer les variations entre les performances et les buts fixés ainsi qu'un moyen de correction ou d'ajustement.
- La finalité de tout système de contrôle est de pouvoir engendrer une action corrective : la rétroaction est le mécanisme qui permet d'engendrer cette action corrective. La capacité d'adaptation du système est sa capacité d'adopter un comportement favorable à la réalisation de ses buts, compte tenu des fluctuations de l'environnement.

L'analyse de la structure d'audit interne de DRAPOR selon l'approche systémique consistait alors à définir les conditions nécessaires à son contrôle : développement d'une stratégie globale, déclinaison d'un plan d'action, proposition d'indicateurs de suivi de performance et d'un système de reporting.

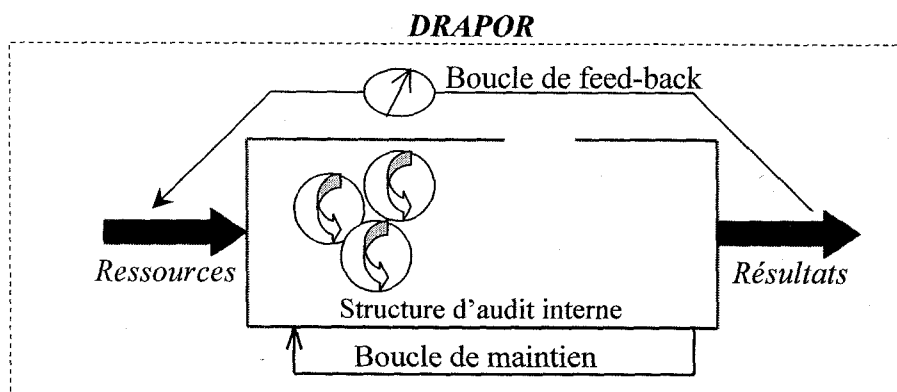


Figure 13 : Représentation de la structure d'audit interne dans l'approche systémique

B- Validation des options stratégiques

En vue d'arrêter les choix stratégiques d'organisation pour la mise en place de la structure d'audit interne au sein de DRAPOR, une réunion de prise de décision, dirigée par Monsieur le Président du Directoire, a été tenue.

Lors de cette réunion, ont été exposés les différentes options possibles concernant notamment le rattachement de la structure d'audit interne, ses domaines d'intervention, ses relations avec les entités extérieures de contrôle et d'audit, le profil de son responsable, l'affectation de ses ressources humaines et les modalités de suivi de la mise en œuvre des recommandations.

C- Déclinaison des choix stratégiques en plan d'action

Les choix stratégiques d'organisation arrêtés sont traduits en plan d'action définissant les résultats à atteindre par la structure d'audit interne à court terme, les ressources nécessaires à son fonctionnement et les composantes constituant les boucle de maintien et de feed-back (selon l'approche systémique).

Les principales composantes du plan d'action retenu sont :

- ◆ *L'élaboration du référentiel particulier de la structure d'audit interne* intégrant les bases professionnelles de l'audit interne, les facteurs clés de succès mis en évidence lors des enquêtes et les spécificités de la société.
- ◆ *La production des plans d'audit.*
- ◆ *L'acquisition des ressources nécessaires au fonctionnement de la structure d'audit interne, principalement le recrutement de l'auditeur.*
- ◆ *Le déploiement des mesures d'accompagnement à la création de la structure d'audit.*

2.2.1.2- Recommandations clés à mettre en place

Suite au diagnostic effectué, il est recommandé d'entreprendre les démarches suivantes :

- ***Procéder à l'élaboration du référentiel général de la société couvrant tous les domaines d'activité.*** Ce référentiel devra comporter l'ensemble des documents régissant la planification, l'organisation, le suivi de fonctionnement, la maîtrise des processus fondamentaux et le contrôle des activités.

Pour ce faire, il est proposé de procéder comme suit :

- *Désigner un comité de pilotage en charge du référentiel général.* Ce comité devra être piloté par d'un haut responsable (de préférence le président du directoire).
- *Dresser l'inventaire des documents de référence existants.* Chaque entité devrait communiquer, au président du comité de pilotage, la liste des documents utilisés ainsi qu'une copie de chacun d'eux.
- *Pour chacune des activités de la société, analyser en commission interne les documents existants.* Cette analyse devrait aboutir notamment à constater les insuffisances des procédures existantes (inapplicabilité, problème de séparation des tâches, gestion des interfaces, archivage des enregistrements...) et à dresser la liste des documents de référence à établir.
- *Fixer les modalités de mise à jour du référentiel :* désignation, pour chaque document à établir ou à mettre à jour, d'un responsable pour son élaboration et d'un comité technique de validation avant diffusion.

Pour des considérations de plan de charge ou pour des nécessités techniques, le recours à des prestataires externes devrait être envisagé. Le rôle du responsable d'élaboration consisterait alors à étudier cette possibilité, à la faire valider auprès du comité de pilotage, à désigner le consultant externe, à mettre à sa disposition l'ensemble des données nécessaires et à superviser son avancement en conformité avec l'échéancier retenu.

A noter qu'au préalable de la reprise de la rédaction des documents, la procédure régissant la structuration de la documentation de la société devrait être mise à jour et rendue complète. Parmi les éléments que doit expliciter cette procédure, il y a lieu de citer : le lexique (définition exacte des mots clés utilisés), la description exhaustive de l'activité accompagnée d'un logigramme de présentation, l'indication du rôle des différents intervenants lors de chaque phase ou tâche, la liste des documents à établir et les modalités de leur classement et archivage, les non-conformités possibles ainsi que les actions préventives et actions correctives associées.

Par ailleurs, le contrôle de gestion doit être nommé responsable de la codification de l'ensemble des procédures de la société et de la mise à disposition des différentes entités de la société du manuel des procédures.

- *Assurer une large diffusion du référentiel élaboré et former le personnel à son application :* des classeurs répertoriés et des copies sur support informatique devront être mises à la disposition du personnel concerné, des séances de présentation des nouvelles procédures/manuels/guides et directives devront être assurées, le circuit d'information pour rendre compte des problèmes rencontrés dans l'application du nouveau référentiel doit être défini...etc.
- *Exiger fermement l'application du nouveau référentiel et faire suivre, à travers des audits de régularité, son application effective.*

➤ ***Dynamiser la démarche de certification de l'entreprise et opter directement pour le système ISO 9001- version 2000.*** L'instauration du système de management de la qualité pourrait constituer un excellent cadre pour introduire des changements importants dans l'entreprise grâce à l'application des principes fondamentaux sur lesquels le système est bâti et dont on rappelle quelque uns :

- *L'écoute client* qui signifie l'identification des exigences des différents types de clients, l'établissement d'un lien avec entre ces exigences et les objectifs de l'organisation puis la mesure de leur satisfaction (principe tout à fait compatible avec la démarche marketing).
- *L'implication du personnel* implique de comprendre le rôle du personnel dans l'organisation et l'importance de sa contribution, d'identifier les contraintes s'opposant à sa performance, d'accepter la prise en charge de ses problèmes, de rechercher les opportunités d'accroître ses compétences, connaissances et expériences, de partager son savoir-faire et enfin de discuter ouvertement des problèmes ou divers sujets d'intérêt général (principe dynamisant la gestion des ressources humaines).
- *L'approche processus* entraîne, pour toutes les activités de l'entreprise, un regroupement en sous-ensembles finalisés, une définition des entrants, sortants, responsabilités, ressources, méthodes, objectifs, système de mesures de performance, et une identification des interfaces et des interactions entre les différents processus (principe permettant de mieux organiser l'activité générale, particulièrement celle à plus forte valeur ajoutée).
- *L'approche factuelle pour la prise de décision* basée sur la collecte d'informations fiables et pertinentes, l'analyse et l'interprétation des données recueillies, leur diffusion aux parties intéressées, la prise de décision ainsi que le suivi et le pilotage.
- *L'amélioration continue.*

Un des principaux apports pour la société du système de management de la qualité est la *généralisation des enregistrements, la dynamisation et la compatibilité entre les différentes réformes engagées.*

➤ ***Ouvrer pour la fiabilisation rapide du système d'information*** compte tenu de l'importance du rôle qu'il joue dans le pilotage de l'entreprise et dans le suivi de la réalisation des projets. Cet effort devrait s'inscrire dans la continuité du séminaire sur le système d'information au sein de DRAPOR, organisé le 08/06/01 en présence de tous les intervenants dans la société, dont les finalités sont de diagnostiquer les sources des écarts enregistrés dans les résultats trouvés par les différentes entités et de débattre des mesures adéquates en vue de l'harmonisation des outils informatiques et des données utilisées.

Il a été prévu également de faire suivre le séminaire par l'intervention d'un consultant externe en vue d'adapter et d'homogénéiser les outils informatiques utilisés.

Une attention particulière devrait cependant rester portée sur la fiabilité des données saisies dans le système informatique.

➤ ***Instaurer un système de baromètre social*** pour suivre régulièrement l'évolution des attentes et des opinions des salariés à l'égard de l'entreprise.

Différents indicateurs peuvent alors être retenus :

- ✓ *La connaissance de l'entreprise* : activités, résultats, environnement et dirigeants.
 - ✓ *L'image de l'entreprise*, à travers la perception de l'entreprise, de la communication et des actions mises en œuvre.
 - ✓ *L'appréciation générale de l'entreprise* à partir de la vision des travailleurs de ses qualités, atouts, défauts et handicaps.
 - ✓ *L'appréciation des valeurs internes* des dirigeants, des rapports sociaux et commerciaux.
 - ✓ *La satisfaction au travail* : personnelle, des conditions de travail, des conditions relationnelles et des rapports hiérarchiques.
 - ✓ *L'appréciation de la communication interne* : qualité des supports (lisibilité, attractivité, périodicité, ton, forme ...) et le type d'information diffusé.
 - ✓ *L'état du dialogue interne* de manière générale, avec la hiérarchie directe et avec le directoire.
 - ✓ *La confiance dans l'entreprise* : son avenir, ses dirigeants et ses initiatives.
 - ✓ *Les attentes personnelles* exprimées en terme de changements économiques, fonctionnels, sociaux, humains...etc.
- **Apporter les adaptations nécessaires à l'organisation de la société.** Ces adaptations portent notamment sur :
- *L'activation de la mise en place et le fonctionnement effectif des différentes entités prévues dans le cadre de la réorganisation.* Il s'agit notamment de la division marketing et de l'audit interne.
 - *La localisation de toutes les activités liées à l'audit interne chez la structure en charge de cette fonction.* Ceci signifie que certaines attributions de la Division Inspection et Sécurité et du Service Qualité et Sécurité devront être revues.

2.1.2.3- Différents choix d'organisation de la structure d'audit interne

A- Domaines d'intervention de l'audit interne

La mission¹¹⁷ de l'audit interne à DRAPOR, consiste à « émettre une opinion sur la régularité de la gestion, sur les dysfonctionnements et sur le respect des procédures ».

Pour pouvoir remplir efficacement cette mission, le champ d'intervention de l'audit interne doit couvrir toutes les activités auditables¹¹⁸ aussi bien chez l'entreprise elle-même que chez les prestataires de service (fournisseurs, sous-traitants...). Les missions d'audit devraient couvrir tous les aspects liés au fonctionnement de l'entreprise qu'ils soient de nature technique, administrative et/ou financière.

¹¹⁷ Décision du Directoire portant organisation générale de la société DRAPOR / Version validée lors de la réunion du Directoire en date du 26/04/01.

¹¹⁸ Norme 300 de l'IIA : « *Etendue des travaux* – Le champ d'intervention de l'audit interne doit comprendre l'examen et l'appréciation de la pertinence et de l'efficacité du système de contrôle interne de l'organisation, et de la qualité de la performance dans l'accompagnement des responsabilités confiées ».

Les principaux domaines d'intervention identifiés lors du diagnostic peuvent être regroupés selon trois types d'approches :

- *Approche par métiers* (cette approche est basée sur la structure de sorte que chaque métier correspond à une ou plusieurs entités au sein de la société).

Dans cette catégorie, on distingue : audit des études techniques, audit de la fonction informatique, audit de la trésorerie, audit de la fonction marketing (institutionnel et opérationnel), audit de l'administration du personnel, audit des affaires juridiques et du contentieux, audit des moyens généraux, audit de la maintenance des unités de production et audit des assurances et de la gestion des risques.

- *Approche par projet* prenant en compte les processus et les grands cycles de l'entreprise. Son principal avantage est d'analyser l'activité de l'entreprise de manière transversale (d'une entité à une autre), d'étudier le fonctionnement des interfaces et d'apprécier l'efficacité du processus.

Les différents types de missions qui rentrent dans cette approche sont : audit des conditions d'élaboration du budget, audit des démarches qualité et sécurité déployées dans les différentes opérations réalisées par l'entreprise (audit processus et/ou produit) et audit de la gestion d'un marché, d'un contrat ou d'une commande particulière.

- *Approche par thème* s'intéressant aux sujets dont la nature mérite d'être prise comme sujet d'audit interne spécifique. Elle compte : audit du système documentaire de la société, audit de la structure des coûts, audit des marchés, des contrats et des commandes (à l'échelle d'une période d'activité), audit qualité et sécurité (audit système), audit de la formation continue, audit du système d'information, audit de la gestion des immobilisations, audit des archives.

A noter cependant qu'il faudrait exclure, du champ d'activité de l'audit interne, les missions d'inspection, notamment celles déclenchées directement lorsque des abus ou des dépassements importants sont constatés, et ce compte tenu de l'impact négatif qu'elles induisent sur l'image de l'audit interne.

B- Rattachement de l'audit interne

➤ Mise en place d'un comité d'audit

La mise en place d'un comité d'audit au sein de DRAPOR devrait être examinée à moyen terme. Celui-ci aurait pour mission de valider les plans d'audit, de veiller au suivi des recommandations, d'arbitrer les désaccords entre les entités auditées et la structure d'audit interne et d'évaluer les performances de cette dernière.

La composition du comité d'audit devrait alors être fixée en conformité avec les dispositions de l'article 104¹¹⁹ de loi n°17-95 relatives aux sociétés anonymes (incluant des membres du conseil de surveillance).

¹¹⁹ Pour les sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance, l'article 104 de la loi 17/95 précise que « Le conseil de surveillance exerce le contrôle permanent de la gestion de la société par le directoire...A toute époque de l'année, le conseil de surveillance opère les vérifications et les contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer les documents qu'il estime utiles à l'accomplissement de sa mission... ».

➤ **Choix de regroupement ou de dissociation des fonctions audit interne et contrôle de gestion**

La nouvelle organisation adoptée par la société DRAPOR prévoit que la fonction audit interne fait partie d'une structure en charge également du contrôle de gestion et rattachée directement au président du directoire.

Il est à signaler que l'audit interne et le contrôle de gestion, malgré leurs complémentarités dans le fonctionnement, restent deux activités différentes. Le tableau 2.3 ci-après illustre quelques points de divergence :

| <i>Domaine</i> | <i>Audit interne</i> | <i>Contrôle de gestion</i> |
|-----------------------------|---|--|
| <i>Objectifs</i> | Diagnostic des dispositifs de contrôle interne. | Activité orientée vers la mise en place et l'exploitation du système d'information (intérêt porté sur ce qui est chiffré ou chiffrable). |
| <i>Champs d'application</i> | Peut être plus qualitatif puisqu'il aborde des domaines tels que : la sécurité, la qualité... | Intérêt porté aux résultats, réels ou prévisionnels, à travers des indicateurs. |
| <i>Périodicité</i> | Fixée au niveau du plan d'audit | Tributaire de l'activité de l'organisation, notamment la périodicité du reporting. |
| <i>Méthode de travail</i> | Analyse, réflexions et propositions | Les méthodes utilisées sont largement analytiques et déductives. |

Tableau 6 : Analyse comparative entre les fonctions audit interne et contrôle de gestion

Il en découle donc que le fonctionnement des entités d'audit interne et de contrôle de gestion nécessite des profils différents.

Aussi, sur la base de ce qui précède, deux choix d'organisation sont possibles :

- *Maintenir les deux fonctions au sein d'une même structure* : ce choix, compatible avec l'organisation adoptée par la société, peut être admis au démarrage de la structure d'audit interne. Il est à noter que des organismes au Maroc, tels que l'ONTS et l'ANRT, disposent d'une structure commune en charge de ces deux fonctions. Toutefois, une nette séparation des tâches doit exister entre elles.
- *Dissocier les structures en charge de l'audit interne et du contrôle de gestion.*

C- Relations avec les entités extérieures de contrôle et d'audit

La structure d'audit interne devrait être l'interlocuteur privilégié des entités extérieures de contrôle et d'audit (commissaire aux comptes, inspection générale des finances, cours des comptes,...). En plus de son rôle direct dans la planification, la coordination et le suivi des interventions des ces organes de contrôle, l'audit interne devrait :

- Centraliser et traiter toutes les explications données par les différentes structures de la société suite aux demandes formulées par les auditeurs et contrôleurs externes.
- Suivre la mise en place des recommandations émises à l'issue de ces missions.

- Orienter ses activités pour éviter les contrôles redondants¹²⁰ (compte tenu de la mobilisation des ressources humaines induite et de la perturbation de l'activité des structures audités).

D- Organisation de l'activité de l'audit interne

L'organisation de l'activité de l'audit interne porte sur la planification des missions d'audit interne, les modalités de déclenchement des missions d'audit rentrant dans le cadre de l'auto contrôle et le suivi de la mise en œuvre des recommandations.

➤ Planification des missions d'audit interne

Deux types de plans d'audit interne doivent être élaborés :

- *Le plan pluriannuel* dont la principale finalité est de garantir l'examen de l'ensemble des activités importantes, à une cadence appropriée, et ce en vue de couvrir les principaux risques de la société. Il permet, par ailleurs, de clarifier les objectifs fixés à l'audit interne, à court et à moyen terme, et de prévoir les moyens d'accompagnement à mettre en œuvre pour les atteindre.
- *Le plan annuel* comporte les missions d'audit interne à mener pour l'année à venir. Il est développé à partir du plan pluriannuel puis revu pour coller aux réalisations antérieures et aux nouvelles données de la société. Il précise alors les différentes missions programmées, les objectifs qui leur sont assignées et les dates probables de leur réalisation.

La principale difficulté rencontrée dans la mise en œuvre de ces plans est que les actions d'audit à la demande du management¹²¹, peuvent conduire à d'importants changements dans la programmation initiale.

Pour remédier au dérapage lié aux missions d'audit à la demande du management, les aspects ci-après doivent être clarifiés :

- ✓ *Le budget temps à allouer aux missions d'audit à la demande du management* : dans les structures d'audit interne bien organisées, généralement 20 % du budget temps globale est réservé aux missions d'audit à la demande du management.
- ✓ *Les modalités de demande par les opérationnels d'intervention de l'audit interne* : une démarche participative devra être recherchée. Trois scénarios sont alors possibles :
 - *Scénario 1* : toutes les missions d'audit réclamées par les responsables des différentes entités de la société, y compris celles inhérentes à l'auto contrôle, seront intégrées dans les plans d'audit interne.
 - *Scénario 2* : l'audit interne est essentiellement un outil à la disposition du top management pour répondre à des préoccupations particulières. Les missions d'audit d'auto contrôle sont de ce fait exclues.
 - *Scénario 3* : une combinaison des deux premiers scénarios.

¹²⁰ Norme 550 de l'IIA : « *Auditeurs externes* – Le directeur de l'audit interne doit coordonner les efforts de l'audit interne et de l'audit externe. »

¹²¹ L'audit à la demande du management désigne les demandes de missions d'audit interne formulées, en cours d'année, par les responsables de la société (après élaboration du plan annuel d'audit).

Toutes les demandes de missions d'audit, émanant des différentes entités de la société, seront adressées à la structure en charge de l'audit interne pendant la période de préparation des plans d'audit.

Un comité de validation décidera alors, sur proposition de la structure d'audit interne établie en fonction de son plan de charge prévisionnel et des compétences dont elle dispose, de l'opportunité de leur intégration dans les plans d'audit interne. Pour les missions non prises en considération dans ces plans, l'entité à l'origine de la demande de mission d'audit organisera son déroulement.

C'est le troisième scénario qui est recommandé pour les raisons suivantes : une vision globale et élargie pour l'élaboration des plans d'audit, une meilleure souplesse dans le déclenchement des missions d'audit, et la responsabilisation des chefs des entités de leur auto contrôle.

➤ Suivi de la mise en œuvre des recommandations

A l'issue des missions d'audit internes ou en externes, des actions correctives sont arrêtées et des responsables 'opérationnels' sont désignés pour leur mise en place.

La structure d'audit interne est, pour sa part, responsable, dans le cadre du reporting¹²², de l'élaboration d'un état des actions et progrès. Ce dernier rend compte régulièrement des suites données aux recommandations formulées, et éventuellement des résultats obtenus par les actions correctives mises en œuvre par les audités.

Un bilan final sera également dressé lorsque le suivi s'achève après mise en place de toutes les recommandations ou sur décision du président du directoire.

E- Recrutement des ressources humaines nécessaires au fonctionnement de la structure d'audit interne

➤ Le responsable de la structure d'audit interne

Le responsable de la structure d'audit interne est chargé notamment de :

- ◆ Définir les normes de travail qui s'imposent à l'ensemble des auditeurs (organisation des dossiers, modalités de conduite d'une mission d'audit, structure et conception des rapports d'audit interne...etc.).
- ◆ Veiller, par des actions continues de communication, pour que la fonction d'audit interne soit bien perçue et acceptée par les audités.
- ◆ Organiser les activités de l'audit interne et veiller à ce que l'ensemble des risques de l'organisation soient pris en compte et analysés dans le cadre des plans d'audit.
- ◆ Réaliser certaines missions d'audit et superviser d'autre. La supervision porterait alors sur la planification, le choix de la composition des équipes, l'organisation et l'exécution des travaux, ainsi que la validation des rapports d'audit interne et leur diffusion. Il s'agira également de s'assurer que les normes et les politiques définies sont bien respectées.
- ◆ Mettre en œuvre une politique efficiente de gestion des ressources humaines : Recrutement, formation continue, suivi des performances, évaluation, gestion des carrières des auditeurs internes...etc.

¹²² Norme 440 de l'IIA : « *Suivi des rapports* – Les auditeurs internes doivent effectuer un suivi pour s'assurer que des actions appropriées sont entreprises. »

Pour remplir convenablement sa mission, le responsable de la structure d'audit interne doit disposer d'un haut potentiel managérial en plus des qualités humaines et des compétences techniques et professionnelles requises pour tout auditeur interne.

Pour sa désignation, il existe deux possibilités :

- Soit *choisir un cadre de l'entreprise répondant au profil dressé*. Cette solution, en plus du fait qu'elle a le mérite de valoriser les ressources humaines internes à l'entreprise, permet de désigner une personne disposant d'une bonne connaissance du métier, des activités et l'organisation de l'entreprise. Son principal inconvénient réside cependant dans la nécessité de dispenser à la personne désignée une formation complémentaire consistante ce qui retarderait le démarrage des activités de l'audit interne au sein de l'entreprise.
- Soit *opter pour un recrutement en externe de l'entreprise*. Le principale problème posé réside alors dans le niveau de salaire, relativement élevé, pratiqué dans le marché de l'emploi pour le profil recherché.

➤ Le choix d'affectation des effectifs du service de l'audit interne

Le champ d'intervention de l'audit interne au sein de DRAPOR est très large et compte des activités très spécialisées. En effet, en plus de certaines activités 'classiques', les missions d'audit interne porteront sur des volets spécialisés tels que le marketing, l'informatique, la maintenance, les études techniques...etc.

L'effectif affecté au service d'audit interne pourrait être segmenté par métiers, compétences et natures des missions. Il s'agira alors de spécialiser les auditeurs pour augmenter leurs compétences techniques et par conséquent leur expertise et crédibilité. Cette solution n'est pas sans poser de multiples problèmes : effectif important par rapport à la taille de l'entreprise, difficulté de remplacement des auditeurs en cas de départ...etc.

L'hétérogénéité et le caractère très spécialisé de certaines missions, justifierait alors le recours à des experts métiers (issus de l'intérieur de l'entreprise ou bien de l'extérieur) pour renforcer ponctuellement l'équipe permanente d'audit interne.

2.2.1.4- Validation des options stratégiques

Une réunion validation du diagnostic effectué, de présentation des recommandations émises et de prise de décision concernant les grands choix stratégiques d'organisation pour la mise en place de la structure d'audit interne à DRAPOR a été organisée le 25/07/01 en présence de Monsieur le Président du directoire et des principaux responsables de la société.

En début de réunion, une présentation des fondements de l'audit interne a été effectuée. L'objectif recherché étant de lever toutes les ambiguïtés liées au concept de l'audit et d'orienter les décisions à prendre vers des choix compatibles avec la pratique professionnelle de l'audit interne au sein de la société.

Il a été par la suite procédé à l'exposé des différentes options possibles concernant les choix stratégiques d'organisation de la structure d'audit interne.

Les principales décisions arrêtées se présentent comme suit :

- *Les domaines d'intervention* : ils portent sur toutes les activités de l'entreprise sans aucune restriction. Les missions d'inspection seront cependant exclus du champ d'activité de l'audit interne.
- *Les relations avec les entités extérieures de contrôle et d'audit* : la structure d'audit interne le principal interlocuteur de toutes ces entités extérieures. Pour les missions d'auto contrôle non intégrées dans les plans d'audit, la structure d'audit interne sera destinataire de tous les rapports produits.
- *La planification des missions* : une démarche participative intégrant les principales responsables de la société sera retenue. Une fiche de proposition de missions d'audit interne, intégrant la description du sujet, la préoccupation du demandeur de mission, l'entité concerné, le référentiel proposé et les résultats attendus, sera diffusée par note d'information lors de la préparation des plans d'audit interne et servira de base pour la planification des missions.
- *Le suivi de la mise en œuvre des recommandations* : la structure d'audit interne assurera le suivi des recommandations issues de toutes les missions d'audit (aussi bien réalisées en interne qu'en externe).
- *Les choix de rattachement de la structure d'audit interne et le recrutement des ressources humaines nécessaires au fonctionnement de la structure d'audit interne* : aucune décision définitive n'a été arrêtée. Deux possibilités restent ouvertes :
 - Le responsable de la structure d'audit interne sera recruté en externe. Dans ce cas, les structures audit interne et contrôle de gestion seront séparées.
 - Un auditeur interne sera recruté en externe. Alors, les fonctions audit interne et contrôle de gestion resteront associées au sein d'une même structure.

En outre, en vue de permettre une intégration progressive de la fonction d'audit interne au sein de la société et de stabiliser ses activités, la décision d'augmentation de l'effectif ne pourra être prise qu'à l'issue d'un premier bilan d'activité (après le premier semestre).

En fin de réunion, une présentation des grandes lignes du plan d'action pour l'instauration de la structure d'audit interne et des suites réservées au travail de recherche ont été faites.

SECTION 2.2.2- PLAN D'ACTION A METTRE EN ŒUVRE

Le plan d'action retenu pour la mise en place de la structure d'audit interne au sein de la société DRAPOR comporte par ordre de priorité les étapes suivantes :

2.2.2.1- Réalisation du référentiel particulier de l'audit interne

Le référentiel particulier de la structure d'audit interne doit comporter l'ensemble des règles, démarches, orientations régissant son fonctionnement. Les objectifs recherchés à travers l'élaboration du référentiel sont multiples :

- S'assurer de l'accord préalable des principaux responsables sur la manière d'exercer l'audit interne au sein de la société.
- Fournir la preuve du professionnalisme et du savoir-faire de l'audit interne.

- Donner l'exemple et servir de modèle pour recommander l'élaboration du référentiel des autres entités de la société.
- Définir les critères d'évaluation de l'activité de l'audit interne.

Le référentiel élaboré dans le cas de DRAPOR comporte la charte de l'audit interne, la procédure d'élaboration des plans d'audit, la procédure de conduite d'une mission d'audit interne, le guide des techniques et outils pour la conduite d'une mission d'audit interne et les indicateurs pour la mesure de la performance de la structure d'audit interne.

Une présentation du référentiel est donnée ci-après. La version intégrale des documents établis est fournie dans l'annexe 4.

A noter toutefois que ce référentiel pourrait être enrichi ultérieurement, au fur et à mesure de déroulement des missions d'audit interne, par la constitution des guides et des dossiers d'audit permanents.

A- La charte de l'audit interne

La charte de l'audit interne vise à présenter de manière synthétique le concept de l'audit interne et sa déclinaison dans le cas de DRAPOR. Les principaux points qui y sont abordés :

- *La mission de l'audit interne* : il est rappelé que¹²³ « l'audit interne est responsable de l'évaluation et de l'audit de la gestion générale de l'entreprise. Sa mission comporte notamment la réalisation des audits financiers et de gestion ainsi que l'établissement d'un rapport Biannuel sur la régularité de la gestion, sur les dysfonctionnements et sur le respect des procédures. »

Les différences que présente l'audit interne par rapport au contrôle interne et au contrôle de gestion sont mises en évidence pour mettre terme à toutes les ambiguïtés relevés à leurs propos, chez certains responsables, lors du diagnostic interne effectué.

- *L'organisation de la fonction d'audit* : il y est indiqué que l'audit interne est sous la responsabilité de l'auditeur interne chargé du contrôle de gestion et qu'il est rattaché directement au Président du Directoire.
- *Les domaines d'intervention* : l'audit interne intervient sur tous les aspects liés au fonctionnement de l'entreprise, quelque soit sa nature et sa localisation.
- *Les conditions d'exercice de l'audit interne* : les droits et les obligations des auditeurs internes et des entités concernées par la mission d'audit ont été explicités. La charte a insisté sur certains aspects importants tels que :
 - o La structure d'audit interne est destinataire des rapports d'audits et/ou de contrôle effectués par les structures internes et externes.
 - o L'audit interne a plein accès aux documents, au locaux, aux biens et aux personnes qui ont un rapport avec l'objet de sa mission.
 - o L'audit interne n'exerce ni autorité ni responsabilité directe sur les activités qu'il examine ou sur d'autres activités. Ses recommandations, préconisations, avis opinions et conseils ne doivent pas décharger les personnes de l'organisation auditée des responsabilités qui leur sont dévolues.

¹²³ Décision du Directoire portant organisation générale de la société DRAPOR / Version validée lors de la réunion du Directoire en date du 26/04/01.

- o La structure d'audit interne est tenue de se conformer à son référentiel particulier et à rendre compte, par écrit, aux instances qui l'ont mandaté, des faits mis en évidence.
- *La planification des missions d'audit interne et les modalités de leur réalisation* : une présentation rapide des procédures spécifiques à la structure d'audit interne (voir ci-dessous) est faite.
- *Les bases pour la pratique de l'audit interne au sein de la société* : le choix du référentiel général élaboré par l'IIA pour la pratique de l'audit interne au sein de DRAPOR a été précisé. Les principaux avantages qui découlent de l'adoption de cette référence sont également explicités.

B- La procédure d'élaboration des plans d'audit

La procédure d'élaboration des plans d'audit définit les rôles et attributions des différents intervenants dans le processus de planification des missions d'audit interne. Elle fixe également l'échéancier de réalisation des différentes tâches prévues et la nature des documents à produire ainsi que les modalités de leur traitement et archivage.

Comme précédemment précisé, deux types de plans seront établis : un plan pluriannuel et un plan annuel.

L'élaboration des plans d'audit prend en compte le niveau de maîtrise des activités concernées, l'importance des enjeux et la vulnérabilité de l'unité ou du thème audité, appréciée notamment à partir de la nature de l'activité exercée, du niveau de complexité des tâches, de l'environnement social, du cadre de travail, de l'encadrement des unités et du niveau de qualification professionnelle des agents. L'appréciation des risques et de l'étalement des missions permet de fixer la périodicité d'audit des services, cycles et thèmes.

Une démarche participative, impliquant des participants retenus par le président du directoire, a été recommandée. L'ensemble des fiches renseignées de propositions de missions est collecté, centralisé et traité par la structure d'audit interne. Les données récupérées constituent la base de la proposition de plans qui sont par la suite validés en réunion par les membres du directoire de la société.

Un suivi d'exécution et une mise à jour régulière des plans d'audit interne établis sont également prévus par la procédure.

C- La procédure de conduite d'une mission d'audit interne

La procédure de conduite d'une mission d'audit interne explicite les différentes phases d'une mission d'audit et présente la consistance des documents à produire. Cette procédure prévoit selon la complexité de la mission d'audit interne et son caractère récurrent, le processus 'détaillé' ou le processus 'simplifié'.

La processus 'détaillé' est basé sur une démarche conforme à celle définie dans l'ouvrage 'La conduite d'une mission d'audit interne'¹²⁴ et décrite dans la première partie du présent rapport. Le processus 'simplifié' diffère essentiellement du premier par le fait que la phase de lancement est particulièrement écourtée.

¹²⁴ IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) – *La conduite d'une mission d'audit interne* – 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Éditions techniques (CLET), Paris 1995.

Une présentation synthétique des principaux documents à élaborer lors des différentes phases d'une mission d'audit interne est donnée ci-après :

- ◆ **L'ordre de mission** : c'est un mandat, signé par le président du directoire, précisant l'origine et le contour de la mission, le champ d'investigation retenu, les objectifs, les limites et le calendrier de déroulement de la mission ainsi que les auditeurs désignés.
- ◆ **Le plan d'approche**¹²⁵ : c'est un document qui synthétise l'ensemble des informations et données collectées par les auditeurs internes lors de la phase de reconnaissance. Il comporte également une décomposition du sujet de la mission en objets auditables et fixe la démarche de travail pour la poursuite des investigations.
- ◆ **Le Tableau des Forces et faiblesses Apparentes**¹²⁵ : c'est la synthèse de l'analyse des risques. Ce tableau indique pour chaque objet auditable, l'objectif du contrôle interne associé, les risques encourus, les indicateurs de contrôle interne, l'opinion de l'auditeur ainsi que des commentaires ou des références particuliers.
- ◆ **Le Rapport d'Orientation**¹²⁵ : il précise les axes d'investigation, les limites d'intervention des auditeurs (le champ d'action fonctionnel et géographique) et les objectifs généraux et spécifiques de la mission.
- ◆ **Le programme de vérification** : c'est un document interne à la structure d'audit, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs internes. Pour cela, il regroupe l'ensemble des tâches à réaliser (travaux à effectuer, investigations à mener, points importants à détailler, pratiques de bonne gestion à rechercher, études et tests à réaliser, risques et contrôles à valider...) et précise les moyens et outils à déployer.
- ◆ **La feuille de couverture** : elle est le document d'articulation entre le programme de vérification et le travail terrain d'une section avec ses conclusions. Pour cela, elle est établie en deux temps : avant l'action, elle permet de décrire le but de l'action et les modalités de sa mise en œuvre. Après l'action, elle garantit une bonne présentation des résultats et conclusions.
- ◆ **Les papiers de travail** : ils sont élaborés au fur et à mesure du déroulement de la mission d'audit. Il servent à recueillir les informations obtenues des entretiens et investigations, à identifier et documenter les faiblesses relevées et à étayer le rapport d'audit.
- ◆ **La Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes** : c'est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section de travail et communique avec l'audité concerné. Pour chaque anomalie rencontrée, la FRAP comporte les faits qui en attestent, la cause expliquant sa survenance, la conséquence en résultant et la recommandation pour y remédier.
- ◆ **Le rapport d'audit interne** : il communique aux principaux responsables concernés, pour action, et à la hiérarchie supérieure pour information, les conclusions d'audit concernant la capacité de l'entité auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour que soient développées des actions de progrès.

¹²⁵ La production de ces documents n'est pas exigée de l'auditeur lorsque le processus 'simplifié' de conduite d'une mission d'audit interne est retenu.

D- Le guide des techniques et outils pour la conduite d'une mission d'audit interne

Le guide des techniques et outils pour la conduite d'une mission d'audit interne a pour finalité de présenter l'organisation de la preuve en audit ainsi que les bases, les conditions d'utilisation et les limites des méthodes auxquelles les auditeurs internes ont recouru. Les aspects, ci-après, y ont été traités :

- *La terminologie à adopter* : il est recommandé d'utiliser la terminologie technique définie dans la norme ISO 9000 – Version 2000¹²⁶ et dans l'ouvrage « Des mots pour l'audit »¹²⁷
- *Les techniques auxquelles les auditeurs internes ont recouru, leurs bases, les conditions d'utilisation et leurs limites*. Les trois catégories de méthodes identifiées par l'IFACI ont été traitées : les *approches globales* (analyse économique et financière, analyse du volume et des types de transactions ainsi que le diagramme de circulation), les *approches par questions* (les interviews, les questionnaires aux choix multiples et ouverts et les questionnaires de contrôle interne) et les *approches par vérifications* (les observations physiques, les rapprochements et reconstitutions, les interrogations de fichiers informatiques et les sondages statistiques).
- *Le référencement des documents du dossier d'audit* : le système de référence proposé est simple et facile à utiliser. Il prévoit que chaque document comporte son propre numéro, ses numéros de référence et de cross-référence ainsi que la référence de la mission.
- *Une méthode d'évaluation de l'intervention des auditeurs internes* : une grille d'évaluation des interventions des auditeurs est proposée. Cette grille est destinée à recueillir le feed-back des audités sur le déroulement des différentes phases et ce en vue d'identifier les points forts à consolider et les faiblesses auxquelles il faudrait remédier.

E- Les indicateurs de suivi de l'activité de l'audit interne

L'évaluation de la performance de l'audit interne au sein de DRAPOR peut se faire à travers les indicateurs suivants :

- *Efficacité* : le taux d'acceptation des recommandations et le taux de réalisation effective des mesures recommandées.
- *Qualité* : le volume des demandes spontanées de missions d'audits par les opérationnels et le niveau de satisfaction des audités.
- *Coût / Productivité* : le taux de réalisation du programme annuel de l'audit et le niveau des économies effectivement engendré par les recommandations.
- *Rapports* : le délai d'émission du rapport d'audit interne et sa qualité d'élaboration (clarté, cohérence, style de rédaction, hiérarchisation des dysfonctionnements...).

Nota : L'enquête internationale pour l'étude des indicateurs de performance de l'audit interne¹²⁸ a révélé que les critères d'évaluation des structures d'audit interne sont, par ordre décroissant d'utilisation, la réalisation effective des mesures recommandées, la réalisation du programme annuel d'audit, le niveau des économies effectivement engendré par les recommandations et le volume de demandes spontanées d'audit par les entités opérationnelles.

¹²⁶ Norme ISO 9000/2000 : Système de management de la qualité – Principes essentiels et vocabulaire.

¹²⁷ *Des mots pour l'audit* – ouvrage édité par l'IFACI et l'Institut International de l'Audit Social.

¹²⁸ Les résultats pour la France de l'enquête internationale pour l'étude des indicateurs de performance de l'audit interne réalisée en 1996 par Ernest & Young et l'IFACI auprès de 500 entreprises appartenant aux secteurs de l'assurance, la banque, l'industrie, le service et le semi-public.

2.2.2.2- Mise en œuvre d'un programme de communication interne ciblé

Les actions de communication proposées consistent-en :

- ◆ **La diffusion du référentiel particulier de la structure l'audit interne** : celle-ci devrait intervenir dès son approbation par le comité de validation.
Une large distribution, auprès de l'ensemble du personnel, devrait être particulièrement assurée à la charte de l'audit interne.
- ◆ **L'organisation d'un forum des cadres sur le thème de l'audit interne** : ce forum, qui serait animé par un intervenant externe spécialisé (consultant en audit interne ou responsable d'une grande entité d'audit au Maroc), permettrait de démystifier l'activité de l'audit interne, de discuter de sa pratique dans d'autres organismes et de convaincre les opérationnels de son apport.
- ◆ **La publication d'une série d'articles sur l'audit interne dans le bulletin d'information interne de la société** : quoique que cette action reste d'une portée en interne limitée, elle permet néanmoins d'affirmer l'existence de la fonction d'audit interne et d'apporter, aux personnes intéressées, des connaissances suffisantes sur le concept de l'audit.
- ◆ **La réalisation d'une présentation sur l'audit interne à l'occasion des réunions d'ouverture d'audit**. Pour les entités auditées pour la première fois, la présentation permettrait d'apaiser des craintes pouvant se manifester chez les audités et de favoriser leur collaboration et leur participation constructive à la réussite de la mission.

Il y a lieu toutefois de mettre en évidence, lors de ces différentes actions de communication, les différences que présente le métier d'audit interne par rapport au contrôle de gestion et au concept de contrôle interne.

2.2.2.3- Elaboration des plans d'audit interne

Sur la base du diagnostic effectué, notamment le recensement des voies d'amélioration possibles au sein de DRAPOR, des plans d'audit interne ont été élaborés. Ces plans sont fournis en annexe 6.

Le plan triennal prévoit de répondre à toutes les missions d'audit interne recensées dans le cadre des voies d'amélioration possibles au sein de la société DRAPOR (cf. § 2.1.2.4 du présent rapport).

Le plan d'audit interne relatif au dernier trimestre 2001 et à l'exercice 2002 prévoit l'exécution des missions d'audit interne dans l'ordre de priorité suivant : audit du système documentaire de la société, audit des conditions d'élaboration du budget, audit des marchés et des contrats, audit de la structure des coûts, audit des démarches qualité et sécurité, audit de la gestion des stocks, audit des études techniques, audit du système d'information et audit financier et comptable.

La programmation retenue pour le plan annuel tient compte d'objectifs opérationnels fixés lors de la réunion de validation. Par ailleurs, le programme établi a prévu des audits à la demande du management (6 semaines) et une période de temps réservée aux ajustements du fait des congés, formation et dérapage des missions planifiées.

A noter toutefois que les plans d'audit interne établis sont fournis exclusivement à titre indicatif et ce pour les raisons suivantes :

- ✓ La date de démarrage de l'activité de l'audit interne, prise dans la simulation effectuée pour début octobre 2001, conditionne l'opportunité de programmation en priorité de certaines missions d'audit.

- Une partie de l'activité de la société n'est pas actuellement auditable. Toutefois, les réformes engagées par l'entreprise s'orientent vers un développement rapide du dispositif de contrôle interne couvrant les différentes activités.
- ✓ La procédure d'élaboration des plans d'audit prévoit, à travers le renseignement des fiches de proposition de missions et la validation du comité désigné par le président du directoire, la participation des opérationnels dans la définition des missions d'audit interne à réaliser et dans leur programmation dans le temps.

2.2.2.4- Recrutement de l'auditeur interne

Le recrutement de l'auditeur interne passe à travers l'élaboration d'une fiche poste / profil qui donne une description exhaustive de la fonction à occuper et du profil adéquat. A la demande du client, et en vue de différencier clairement entre l'audit interne et le contrôle de gestion, trois fiches poste / profil ont été élaborées. Il s'agit de celles du responsable de la structure audit interne et contrôle de gestion, de l'auditeur interne et du contrôleur de gestion. Ces fiches sont données en annexe 5.

Les aspects traités dans les fiches poste / profil sont comme suit :

- *La mission du poste* développée à partir de l'organisation générale de la société.
- *La dimension du poste* évaluée à partir de l'effectif subordonné et du volume ou niveau d'activité gérée.
- *Les relations internes et externes* telles qu'elles découlent de l'organigramme général de la société et des attributions de fonction décidées lors de la réunion du directoire en date du 26/04/01.
- *L'activité du poste* décrite de manière exhaustive et qui aborde l'ensemble des volets inhérents à la fonction occupée : management, technique, gestion des ressources humaines, organisation...etc.
- *Les principaux résultats attendus* à travers le poste (attentes latentes ou exprimées).
- *Les indicateurs de mesure de performance*.
- *Le profil du poste* : la formation de base, l'expérience professionnelle exigée, la durée estimée pour la maîtrise du poste, les qualités personnelles ainsi que la combinaison souhaitée entre ces différents facteurs.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

La société DRAPOR, depuis sa création en 1984, est passée par trois grandes phases d'évolution ('la création', 'le développement de la capacité de production' et 'la modernisation du fonctionnement et l'amélioration de la compétitivité') avant de parvenir à sa situation actuelle d'opérateur quasi exclusif dans les travaux de dragage d'entretien.

Toutefois, devant la satisfaction de la demande nationale globale en matière de dragage, l'entreprise, pour garantir la croissance et le plein emploi de ses ressources nécessaires à sa pérennité, s'est attelée à développer de nouvelles activités de diversification (dévasage, déroctage, production de sable de mer pour la construction, nettoyage des plans d'eau, remorquage, enlèvement d'épaves, levés bathymétriques et systèmes d'information géographiques) et de nouveaux marchés (dragage au niveau d'autres pays).

Aussi, d'importantes réformes devaient être introduites : mise en place des systèmes de management de la qualité et de la sécurité, réorganisation de l'activité de l'entreprise par métier, développement d'un système d'information fiable...etc.

Dans ce cadre favorable, notre étude s'est notamment intéressée à examiner dans quelle mesure l'absence d'une structure d'audit interne pouvait générer une contre performance et nuire à l'atteinte des objectifs de développement affichés par l'entreprise.

Pour ce faire, un diagnostic de la société a été mené. Celui-ci a été réalisé grâce à une analyse complète du référentiel de l'entreprise et à la conduite d'entretiens avec ses principaux responsables. Nous avons ainsi dégagé les forces et les voies d'amélioration possibles. Nous avons également montré les apports de l'audit interne qui se résument comme suit :

- ◆ *La conformité au cadre réglementaire et légal.* Cet aspect prend une importance particulière vu le caractère public de l'entreprise qui induit plus d'obligations.
- ◆ *L'accompagnement de la nouvelle organisation.* En effet, en fonction de l'importance des dysfonctionnements mis en évidence lors des missions d'audit interne menées, des réadaptations pourraient être apportées à la structure de l'entreprise, à son référentiel et/ou aux pratiques de gestion de son personnel.
- ◆ *La promotion et le développement de la culture de contrôle.* Il s'agit d'une composante inhérente au management au même titre que la planification, l'organisation, la direction et la coordination qui restent généralement plus développées dans nos organisations.

Une fois démontré l'intérêt de la structure d'audit interne au sein de DRAPOR et qu'il y a eu prise de conscience de ses apports, nous avons défini l'ensemble des préalables nécessaires à la création et au fonctionnement de cette structure. Nous avons, pour ce faire, décliné un processus complet dont les grandes lignes se présentent comme suit :

- *La déclinaison des différents options* portant sur le rattachement de la structure d'audit interne, ses domaines d'intervention, ses relations avec les entités extérieures de contrôle et d'audit, le profil de son responsable, l'affectation de ses ressources humaines et les modalités de suivi de la mise en œuvre des recommandations.
- *Les choix stratégiques d'organisation.*
- *La déclinaison d'un plan d'action* comportant les démarches à entreprendre et l'échéancier de leur réalisation.

L'étape suivante serait donc de passer à la mise en œuvre de cette étude à travers la réalisation des missions planifiées.

CONCLUSION GENERALE

CONCLUSION GENERALE

Le Maroc, pour parvenir à un développement durable et une croissance économique à même de résorber les difficultés actuelles, a engagé d'importantes réformes. Celles-ci concernent différents domaines (légal, santé, éducation...) et différents secteurs d'activités.

Les établissements et entreprises publics, compte tenu de leur rôle économique et social important, ne sont pas épargnés par cette dynamique de changement.

Le domaine des établissements et entreprises publics est confronté actuellement à plusieurs types de contraintes :

- *L'ouverture de l'économie à la concurrence étrangère, du fait de la mondialisation, et le désengagement progressif de l'Etat, au profit des opérateurs privés, ce qui exige une compétitivité accrue de ces organismes.*
- *L'obligation d'une meilleure rationalisation de la gestion du budget de l'Etat impliquant l'élimination progressive des subventions d'investissement et d'exploitation en vue de leur affectation vers d'autres priorités (lutte contre la pauvreté et l'analphabétisme, développement des infrastructures... etc.).*

Nous avons donc tenté lors de la présente recherche d'évaluer, à travers l'étude du cas de la société DRAPOR, la contribution favorable de l'audit interne à la performance d'une organisation et de proposer une démarche opérationnelle efficiente pour instaurer une structure en charge de cette activité. Les conclusions développées de cette expérience peuvent être extrapolées sous forme de recommandations à l'ensemble du domaine des établissements et entreprises publics.

Il est important de signaler à ce propos que la démarche énoncée, en plus de son adoption par la société DRAPOR, a été suivie avec succès pour la mise en place d'une structure d'audit interne au sein de la Société Nationale des Autoroutes du Maroc.

En début de recherche, après avoir analysé le référentiel adopté, constitué essentiellement des normes et de la documentation élaborées par l'IIA et l'IFACI, une enquête terrain, basée sur l'approche benchmarking, a été menée pour identifier les facteurs clés de succès des structures d'audit interne existantes au sein d'organismes appartenant au domaine des établissements et entreprises publics. Cette enquête révèle que la réussite de l'audit interne dépend de :

- ◆ *L'importance accordée par la direction générale à cette fonction.* Ce critère se traduit par le rattachement direct de l'audit interne à la direction, un appui permanent et inconditionnel de sa part pour permettre le bon déroulement des missions et la mise en œuvre des recommandations émises, l'absence de restriction dans les domaines d'intervention, une implication de cette fonction dans la définition de la stratégie globale, de la politique de développement et du plan d'action...
- ◆ *La qualité professionnelle du responsable de la structure d'audit interne.* Celle-ci se traduit par la prise en compte permanente des préoccupations majeures des responsables, l'identification des risques importants pour l'entreprise et leur traduction au niveau des plans d'audit. L'instauration d'une pratique de l'activité d'audit interne conforme aux standards internationaux de la profession, la sélection d'auditeurs internes qualifiés...

- ◆ *La consécration du rôle de consultant interne* de la structure d'audit interne grâce à la qualité des prestations fournies, à un effort de communication continu, à la recherche de la collaboration et l'implication des audités...etc.

Il est tout de même nécessaire, pour qu'une nouvelle fonction d'audit interne puisse réussir son implantation dans une organisation, qu'elle développe une synergie avec des activités proches, notamment le contrôle de gestion et la démarche qualité, et qu'elle s'adapte au système de valeur de l'organisation et à ses spécificités de fonctionnement.

Par ailleurs, nous avons également tenté de quantifier l'apport d'une structure d'audit interne. Nous avons ainsi démontré son rôle dans l'assistance et le conseil au management, le développement de la culture de contrôle, la conduite des changements et la prévention des difficultés de l'entreprise.

La démarche que nous recommandons pour la mise en place d'une structure d'audit interne est basée sur un processus dans les grandes lignes sont développées ci-après.

Tout d'abord, le choix d'implantation d'une structure d'audit interne doit résulter d'un diagnostic préalable dont les deux principales finalités sont d'identifier les voies d'amélioration possibles au sein de l'organisation et de s'assurer de l'aptitude de l'audit interne à y répondre favorablement. Ainsi, il serait utopique de se baser sur l'audit interne pour remédier à un dysfonctionnement organisationnel connu ou à l'absence de débouchés liés à un secteur d'activité non porteur.

Ensuite, il s'agit de vérifier que les conditions de réussite de l'audit interne dans l'organisation sont réunies. Une première appréciation peut être dégagée à l'issue d'un entretien avec la direction générale portant la perception et le rôle de la fonction l'audit interne et après examen du profil du responsable de cette structure.

Lorsque les conditions de réussite de l'audit interne sont réunies, il faudra opérer des choix stratégiques d'organisation de la structure en charge de cette activité. Ces choix portent notamment sur son rattachement, ses domaines d'intervention, ses relations avec les entités extérieures de contrôle et d'audit, l'affectation de ses ressources humaines et les modalités de suivi de la mise en œuvre des recommandations.

Une fois élaborés, les choix stratégiques d'organisation sont traduits dans un plan d'action dont les principales étapes sont :

- *La réalisation du référentiel particulier de l'audit interne* pour expliciter les règles régissant le fonctionnement de la structure d'audit interne et s'assurer de leur validation par les principaux responsables de la société.
- *Le lancement d'un programme de communication interne axé sur l'audit interne* en vue de lutter contre les connotations négatives associées au métier d'audit, positionner la fonction au sein de l'organisation et mettre en relief son rôle d'assistance et de conseil aux responsables.
- *L'élaboration des plans pluriannuel et annuel de l'audit interne* qui permettront d'organiser l'activité de la fonction d'audit interne, d'une part, et d'identifier et couvrir, à une cadence appropriée, les risques importants pour l'organisation, d'autre part.
- *La définition des moyens* nécessaires au fonctionnement de la structure d'audit interne et à l'atteinte des objectifs qui lui sont fixés.

Des indicateurs pour le suivi de l'activité de la structure d'audit interne et pour l'évaluation de sa performance doivent être établis. Un système de reporting, comprenant notamment les faits marquants de la période et l'état de mise en œuvre des recommandations, doit être adopté.

Enfin, des réunions de mise au point programmées régulièrement avec le top de management et l'exploitation de grilles d'évaluation des missions d'audit interne réalisées permettront de mettre en évidence les points forts de l'audit interne, à consolider, ainsi que les principales faiblesses auxquelles il faudrait remédier.

ANNEXES

ANNEXE 1 : REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

OUVRAGES SUR L'AUDIT INTERNE ET LES CONCEPTS LIÉS

- ◆ Abdelhamid EL GADI – **Audit et contrôle de gestion.**
- ◆ Anne Marie KEISER – **Contrôle de gestion** – Collection Gestion – Editions ESKA Paris 2000.
- ◆ Association Technique d'Harmonisation – **Audit financier** – Dunod / Clet, Paris 1991.
- ◆ Alain MIKOL – **Les audits financiers : Comprendre les mécanismes du contrôle légal** – Collection Audit, Les éditions d'organisation – Paris 1999.
- ◆ Alain MIKOL & Coauteurs – **Révision, évaluation et contrôle interne : Cas pratiques corrigés** – Collection Clet Dunod , 3^{ème} édition – Paris 1992.
- ◆ Alain GERBIER / Institut Français des Auditeurs Consultants Internes (IFACI) – **La charte d'audit : Support de légitimité** - Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1996.
- ◆ Claude FAIVRE et Yvon- Michel LOREAU / IFACI – **Audit de la micro-informatique** - Les éditions Publi-Union, 1993.
- ◆ COOPERS & LYBRAND et IFACI - **La nouvelle pratique du contrôle interne** - cinquième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 1994.
- ◆ Ernest & Young et IFACI – **Les indicateurs de performance de l'Audit Interne – Résultats pour la France** – Résultats de l'enquête internationale de 1996.
- ◆ Henri MINTZBERG – **Structure et dynamique des organisations** – Traduit de d'après l'ouvrage « The Structuring of Organisations : a synthesis of the Research », par Pierre ROMELAR – Douzième tirage 1998 – Les éditions d'organisation.
- ◆ Guy BARNOUX - **L'AUDIT MARKETING : Analyse des risques marketing et démarche d'audit** - Les éditions EDISCIENCE International, Paris 1990.
- ◆ IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) – **La conduite d'une mission d'audit interne** – 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Editions techniques (CLET), Paris 1995.
- ◆ IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) – **La direction d'un service d'audit interne** – Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1995.
- ◆ IFACI – **Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne** - Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1997.
- ◆ IFACI & Institut International de l'Audit Social (I.A.S) – **Des mots pour l'audit** – Imprimerie Compédit Beauregard S.A, Paris 1995.
- ◆ L.COLLINS & G.VALIN – **Audit et Contrôle interne** – 3^{ème} édition 1986.
- ◆ Mohammed HAKKAT– **L'audit dans le secteur public : cas de la cour des comptes** – Les éditions Babyl, Rabat 1993.
- ◆ Mohammed LARAQUI HOUSSAINI– **L'audit interne opérationnel et financier : Les fondements et les techniques** – Collection Auditor, Casablanca 1999.

- ◆ Olivier LEMANT & Pierre SCHICK – **Guide de Self-audit** - IFACI - Les éditions d'organisation, Paris 1995.
- ◆ Paul ROBERT – **Dictionnaire de la langue française LE PETIT ROBERT 1** – Edition 1992.
- ◆ Pierre VANDEVILLE & Christine GAMBIER – **Conduire un audit qualité – Méthodologie et Techniques** - AFNOR, Paris 1995.
- ◆ Jacques RENARD– **Théorie et pratique de l'audit interne** – Troisième édition, deuxième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 2000.
- ◆ Pierre SOUVAY – **La statistique, outil de la qualité** - AFNOR, 4^{ème} tirage Paris 1996.

NORMES DE LA DEMARCHE QUALITE

- ✓ Norme Française NF EN ISO 8402 – **Management de la qualité et assurance de la qualité : Vocabulaire**- Juillet 1995 (norme annulée et remplacée par ISO 9000 : 2000F).
- ✓ Norme Internationale ISO 9000 : 2000F – **Systèmes de management de la qualité : Principes essentiels et vocabulaire.**
- ✓ Norme Internationale ISO 9001 : 2000F – **Systèmes de management de la qualité : Exigences.**
- ✓ Norme Internationale ISO 10011-1 :1990 - **Lignes directrices pour l'audit des systèmes qualité – Partie 1 : Audit.**

THESES, MEMOIRES ET RAPPORTS

- Abdellatif ZARKAL – **L'AUDIT D'ACQUISITION : Démarche méthodologique et rôle de l'expert comptable « Cas d'une PME »** - Mémoire pour l'obtention du diplôme d'Expert Comptable de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, 1997.
- Mohammed BAKKALI – **Audit de la communication interne** – Mémoire pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, 2000.
- Mohammed HARAKAT– **Contribution à une théorie générale du contrôle supérieur des finances publiques : Cas du Maroc** – Thèse de doctorat d'état en sciences économiques, soutenue en 1992 à la faculté de droit de Rabat.
- Mohammed OURDEDINE – **L'audit interne au Maroc** – Mémoire pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, 1991.
- Moulay Abdelkrim DOUNIA – **Le contrôle de l'état sur les entreprises publiques et les sociétés d'économie mixte** - Mémoire pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, 1981.
- M'hamed LHAMIDI et Mohammed FATANE – **Les établissements publics administratifs : Analyse et perspective de développement** - Mémoire pour l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l'Institut supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, 1990.

- Fouad OUZZINE et Maati AFFANE - – **L’audit de la formation - Cas de l’ONEP-** Mémoire pour l’obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion de l’Institut supérieur de Commerce et d’Administration des Entreprises, 1994.
- **Rapport sur le secteur des Etablissements et Entreprises Publics** établi dans le cadre du projet de la loi des finances 2001 – Ministère de l’Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme.
- **Le pacte de bonne gestion** – Ministère de la Fonction Publique et de la réforme administrative – Programme MOR 94/501 de septembre 1999.
- MM BENSALAM et HIROUF- Mémoire de DES en sciences économiques de sur le thème « **Le secteur public et le développement économique au Maroc** » Juin 1978.

ARTICLES ET PUBLICATIONS

- A. Association Marocaine des Auditeurs Consultants Internes (AMACI) – Le bulletin de l’audit interne n°10 de avril 1996 / Spécial demi-journée de réflexion sur le thème : **Les conditions de réussite de l’audit interne dans les entreprises marocaines**. Les principaux articles consultés :
1. *L’exercice de la fonction d’audit et la dimension de l’entreprise : Particularités et conditions de réussite* - Mustapha ASMOUN / Cabinet ASMOUN et associés.
 2. *La charte de l’audit interne* – Ahmed HABAZI / Groupe OCP.
 3. *Les recommandations des participants*.
- B. Revue Marocaine d’Audit et de Développement, numéro spécial double 6 & 7 – **Audit, communication et performance économique au Maghreb** – *Actes du colloque organisé le 11 & 12 Mars 1997*. Les principaux articles consultés :
1. *L’audit des entreprises publiques au Maroc* – Abdelaziz TALBI / DEPP, Ministère des Finances.
 2. *La réforme de la cour des comptes : Le texte et le contexte* – Driss KHOUDRY / Faculté de droit de Casablanca.
 3. *La pratique de l’audit interne dans les entreprises marocaines : Les résultats d’une enquête* – Mohammed BELHORA / Faculté de droit de Marrakech.
- C. Association Marocaine des Auditeurs Consultants Internes (AMACI) – **L’audit interne : Quelle pratique pour le XXI siècle** – *Actes du colloque international sur l’audit interne du 5 & 6 Juin 1997* - Les éditions IMPRIMABEL, 1998.
- Les principaux articles consultés sont comme suit :
1. *Les défis de l’audit interne : Les perspectives de l’audit interne dans le secteur public réformé* - A.MASNAOUI / Cabinet MASNAOUI, MAZARS & GUERARD.
 2. *Le rôle de l’audit interne dans la promotion et le développement de la culture de contrôle au sein des entreprises* – Ahmed HABAZI / Groupe OCP.
 3. *L’audit interne et son rôle préventif des difficultés de l’entreprise* – Mustapha ASMOUN / Cabinet ASMOUN et associés.
 4. *L’audit interne et les nouvelles technologies de l’information* – Yvon Michel LOREAU / Caisse de dépôts et de consignation – France.
 5. *La mesure de performance dans les entreprises et établissements publics* – Amor SOUIDEN / Société Tunisienne de l’Electricité et de Gaz (STEG).

6. *L'audit interne acteur de changement* – Daniel BRETIN / La poste – France.
 7. *Du comité d'audit... au comité de contrôle interne* - Compte rendu de l'enquête réalisée par Etienne BARBIER pour l'IFACI / Colloque « la pratique des comités d'audit en France » organisé par l'IFACI et IMA France.
 8. *L'audit interne face aux nouvelles attentes de l'entreprise* - Daniel JULIEN
- D. L'institut de l'Audit Interne – **Revue Audit n°148** de février 2000 – *L'audit interne, une activité à valeur ajoutée* - Les principaux articles consultés sont comme suit :
1. *Plusieurs approches pour auditer le contrôle de gestion* – Christine DIARD, Jean DONDI, Christian FOUQUET et Pierre VAN DER GHINST / Membres de l'unité de recherche « Audit de contrôle de gestion » de l'institut de l'Audit Interne.
 2. *Une nouvelle définition pour de meilleurs résultats* – Jack K.KROGSTAD, Université de Creighton – Anthony JRIDLEY, Directeur de l'audit interne de FORD et Larry E.RITTENBERG, Université de Wisconsin – Madison.
 3. *De l'audit interne au ... management de la maîtrise des risques* – Michelle FAUTRAT, Consultant.
 4. *L'auto évaluation, une démarche innovante* – Laurent ARNAUDO, Audit Manager-Quality à la compagnie financière ALCATEL.
- E. L'institut de l'Audit Interne – **Revue Audit n°150** de juin 2000 – *Actualités du contrôle interne* - Les principaux articles consultés sont comme suit :
1. *La nouvelle définition tire l'audit interne vers le haut* – Louis VAURS, Inspecteur Général du groupe Entenial.
 2. *COSO / COCO : Des définitions et des méthodes de travail pour des visées identiques* – Jean Loup ROUFF, Rédacteur à la revue Audit.
 3. *Un tournant de l'audit interne chez Thomson Multimédia* – Rick FLOORE, Directeur de l'audit interne – Eric HONORE et Guillaume LIVAK, auditeurs internes.
 4. *Le recours au partenariat nécessite un contrôle interne spécifique* – Michelle FAUTRAT, Consultant.
 5. *Une démarche organisée pour promouvoir le contrôle interne* – Brigitte BEYL, Responsable du management de la qualité à la poste (France).
- F. L'institut de l'Audit Interne – **Revue Audit n°151** de septembre 2000 – *Le gouvernement de l'entreprise s'affirme* - Les principaux articles consultés sont comme suit :
1. *Le gouvernement de l'entreprise : Principe et évolution* – Jean Loup ROUFF, Rédacteur à la revue Audit.
 2. *La pratique des comités d'audit tend à se développer, mais beaucoup reste à faire* – Jean-Marie PINEL, Directeur associé à KPMG Audit (France).
 3. *Au delà des comités spécialisés* – Philippe CHRISTELLE, Directeur de l'audit interne au sein du groupe Cap Gemini – Ernest & Young.
 4. *Pour une harmonisation européenne en matière de gouvernement d'entreprise* – Roger DAVIS, Directeur des affaires professionnelles au sein de Price Waterhouse Coopers (Royaume Uni).
 5. *L'audit est la clé de la maîtrise des processus de l'entreprise* – Interview de Françoise JANICHON, président de l'institut de l'Audit Interne par Marc JOUFFROY, Rédacteur en chef à la revue Audit

- G. L'institut de l'Audit Interne – **Revue Audit n°152** de décembre 2000 – *ETHIQUE, DEONTOLOGIE ET AUDIT INTERNE : Les liaisons rassurantes* - Les principaux articles consultés sont comme suit :
1. *La fraude dans l'entreprise : Une réalité et non une fatalité* – Jean Loup ROUFF, Rédacteur à la revue Audit.
 2. *Audit Interne et Contrôle de Gestion sont complémentaires et parfois concurrents* – Jacques VERA, Directeur du DESS audit interne des organisations à l'IAE d'Aix en Provence.
- H. L'institut de l'Audit Interne – **Revue Audit n°154** d'avril 2001 – *LES OUTILS ET LES MOYENS DE L'AUDITEUR INTERNE : De l'art de s'informer à la technologie de l'information*.
- Les principaux articles consultés sont comme suit :
1. *Le nouveau référentiel progresse à grands pas* – Florence BERGERET d'après les sites de l'IIA-rubrique guidance et de l'IFACI-rubrique Echanges – Référentiel.
 2. *L'audit interne, demain* – Etude de l'IIA donnant lieu à l'ouvrage intitulé « Framework for Internal Auditing ».
 3. *Dossier outils et moyens* comprenant notamment les articles suivant : *des moyens traditionnels toujours d'actualité* – de Jean-Loup ROUFF & *des outils informatiques en plein essor pour une utilisée accrue* – résultats d'une enquête de l'IFACI présentés par Florence BERGERET.
 4. *L'audit interne s'implique dans la protection des droits de la personne* – Amor SOUIDEN, Président de l'UFAI, Président de l'Association Tunisienne de l'Audit Interne (ATAI) et Directeur de la STEG.
- I. Bulletin de l'audit interne n°14 édité par l'IIA Maroc en date d'octobre 2000.
- J. Mohamed BARNIA, président de l'IIA Maroc (AMACI) – « *L'auditeur interne dans la nouvelle donne juridique* » - L'économiste, édition 273 du 27 mars 1997.
- K. Hassan BOUCHACHIA - *L'audit, un nouveau chantier pour l'Administration* - Article paru dans le journal l'Economiste, édition n°309 du 18/12/1997.
- L. « *Ministère de l'Education Nationale : Les audits internes ouvrent la voie à un grand mouvement d'assainissement* » - Article paru dans le journal L'OPINION n°13.090 en date du mardi 03/04/2001.
- M. « *Office National des Transports : L'Inspection Générale des Finances révèle un détournement de 2 milliards 200 millions de centimes et en saisi la justice* » - Article paru dans le journal L'OPINION n°13.091 en date du mercredi 04/04/2001.
- N. Bennasar El Baz, secrétaire général de la Cour des comptes- *La Cour des comptes et les corps d'inspection et de contrôle interne. Les perspectives des nouvelles juridictions financières* - Article paru dans le journal l'Economiste, édition n°1000 du 19/04/2001.
- O. Khalid TRITKI –*IGF: Du contrôle à l'audit* - article paru dans le journal l'Economiste, édition n°507 du 14/05/2001.

DOCUMENTS DE DRAPOR CONSULTES

- a) Manuel ISM Code – Unité Moustakbal / Document provisoire non indexé et référencé.
- b) Manuel ISM Code – Siège / Document provisoire non indexé et référencé.

- c) Manuel d'Organisation Générale de la société DRAPOR / Version décembre 1996.
- d) Décision du Directoire portant organisation générale de la société DRAPOR / Version validée lors de la réunion du Directoire en date du 26/04/01.
- e) Manuel des Consignes des Unités Opérationnelles DTE 02.01 / Edition d'août 1997.
- f) Manuel d'utilisation de l'application informatique GESTION DE L'EXPLOITATION – CONCIS 15/02/99.
- g) Manuel des procédures constitué de :
 - o PM 09.01 : Procédure générale de maintenance / Révision 1 du 20/06/99 / Document non vérifié et non approuvé.
 - o PR1502 – Procédure de *gestion entrée des fournitures de magasin à magasin* (Indice A – version juin 1998).
 - o PR1503 – Procédure de *sortie des fournitures de magasin à magasin* (Indice A – version juin 1998).
 - o PR1504 – Procédure *sortie des fournitures de magasin pour emploi* (Indice A – version juin 1998).
 - o PR1505 – Procédure *gestion des magasins de maintenance* (Indice A – juin 1998).
- h) Guide méthodologique d'élaboration des dossiers techniques / Document interne de DRAPOR non référencé.
- i) Eléments de réflexion sur la stratégie de l'entreprise DRAPOR / Mars 1996.
- j) Rapport à l'attention du conseil d'administration en date 05/03/96 comportant :
 - 3- Evaluation de la mise en œuvre de la stratégie DRAPOR.
 - 4- Dimensionnement des moyens de l'entreprise.
- k) Elaboration d'un plan d'action et d'une stratégie d'organisation marketing à DRAPOR / Plan marketing 2001 – 2005 / Proposition d'organisation marketing / Rapport de LMS Marketing de Juillet 2000.
- l) Arrêté n°DNE/SN 2.6210 du Ministère de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme portant organisation financière et comptable de la société DRAPOR / Arrêté en date du 23/10/00.
- m) Rapport de gestion du Directoire relatif à l'exercice 1999 adressé à l'assemblée générale / Mai 2000.
- n) Rapport du Directoire sur l'arrêté des comptes de l'exercice 2000 adressé au conseil de surveillance pour la session du 23/03/01 / rapport en date du 02/03/01.
- o) Analyse des charges au titre des exercices 1999, 2000 et 2001 (budget) / Rapport provisoire élaboré par la cabinet Masnaoui – Mazars en date de juin 2001.
- p) Rapport d'évaluation du système d'information - Mars 2001.
- q) Rapport de diagnostic interne en date du 03/08/1999 relatif à l'élaboration et l'assistance à la mise en place de l'organisation marketing et commerciale au sein de DRAPOR – Mission d'étude et conseil réalisée par LMS Marketing.
- r) Rapports d'activité de la société pour le premier semestre de l'exercice 1984 (document en date d'août 1984) et pour les exercices 1988 , 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 (document en date du 18/06/1998), 1998 (document en date du 29/06/1998), 1999 (document en date du 29/05/2000) et 2000 (document en date de juin 2001).

SUPPORTS DE FORMATION

- *Le secteur des entreprises publiques au Maroc* – Séminaire organisé par la Direction des Etablissements Publics et Participations du Ministère des Finances en 1998.
- *Dragage des ports* - séminaire organisé par l'Union des Administrations des Ports du Nord- Afrique (UAPNA) et tenu à Casablanca les 21 et 22 novembre 2000.
- *Audit Organisationnel* – Cycle de formation des Inspecteurs Vérificateurs relevant des inspections internes du Ministère de l'Economie et des Finances, animé par LBDO Asmoun et associés, FOCS & FIDUCIA les 18, 19 et 20/04/01.
- *Audit interne & méthodologie* – Formation animée par Pierre SCHICK pour l'Institut des Auditeurs Internes du Maroc le 23 et 24/05/2001.
- 'PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE : Nouveaux standards pour une profession en mutation » Colloque organisé par l'IFACI à paris les 29 et 30/05/2001.
- *Gestion budgétaire* – Séminaire interne à la Société Nationale des Autoroutes du Maroc (ADM) en date du 13/10/2001 animé par TMIS CONSEIL & FORMATION.
- Conférence de l'ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) sur le thème de *AUDIT INTERNE & GESTION DES COMPLEXITES* – Casablanca les 25 & 26/10/2001.

TEXTES DE LOI

- ◇ Le Dahir n°1-59-271 du 17 chaoual 1379 (14 avril 1960) organisant le contrôle financier de l'état sur les offices, établissements publics et sociétés concessionnaires ainsi que sur les sociétés bénéficiant du concours financier de l'état et des collectivités locales.
- ◇ Le Dahir n°1-61-402 du 27 moharrem 1382 (30 juin 1962) modifiant le Dahir sus précisé.
- ◇ Le projet de loi relatif a la réforme du contrôle financier de l'Etat.
- ◇ Le Dahir n°1-79-175 du 22 chaoual 1399 (14 septembre 1979) portant promulgation de la loi n°12-79 relative à la cour des comptes.
- ◇ Les modifications dans la constitution adoptées par le référendum du 13 septembre 1996.
- ◇ Le projet de code des juridictions financières.
- ◇ Le Dahir n°1-59-269 du 17 chaoual 1379 (14 avril 1960) relatif à l'Inspection Générale des Finances (IGF).
- ◇ Le décret 2-98-482 du 11 ramadan 1419 (30 décembre 1998) fixant les conditions et les formes de passation des marchés de l'Etat ainsi que certaines dispositions relatives à leur contrôle et à leur gestion.
- ◇ Le Dahir n°1-96-124 du 14 rabii II 1417 (30 août 1996) portant promulgation de la loi n°17-95 relative aux sociétés anonymes.

SITES INTERNET CONSULTÉS & CD-ROM

- ◆ *Sites Professionnels :*
 - www.ifaci.com
 - www.afaq.fr
 - www.theiia.org
 - www.multimania.com/benjamaa
 - www.leconomiste.com

- ◆ *Sites des organismes étudiés :*
 - www.drapor.com
 - www.anrt.net.ma
 - www.one.org.ma
 - www.ccg.org.ma

- ◆ *Encyclopédie numérique UNCARTA.*

**ANNEXE 2 : QUESTIONNAIRE UTILISE POUR
L'IDENTIFICATION DES FACTEURS CLES DE SUCCES
DES STRUCTURES D'AUDIT INTERNE EXISTANTES**

**ANNEXE 2- QUESTIONNAIRE SUR LA FONCTION D'AUDIT INTERNE
AU SEIN DES ORGANISATIONS**

Le présent questionnaire vise à identifier l'existence, l'évolution, les attributions, les compétences, les moyens et les attentes particulières envers la fonction d'audit interne et ce dans les organisations relevant du domaine de recherche identifié.

◆ **Identification de l'organisation :**

- Nom de l'organisme :
- Raison sociale :
- Forme juridique :
- Capital social :
- Date de création :
- Secteur d'appartenance :

◆ **Activité de l'organisation :**

- Principale activité :
- Effectif : Permanent Intérimaire
- Chiffre d'affaire réalisé ou budget annuel durant les trois derniers exercices :

| | | | |
|------------------------------------|--|--|--|
| <i>Année</i> | | | |
| <i>C.A ou budget annuel en MDH</i> | | | |

◆ **Organisation de la fonction d'audit interne :**

- Dénomination :
- Rattachement :
- Date de création :
- Opportunité de création :
- Evolution de la structure d'audit dans le temps :
- Types des audits menés :
 - Conformité & Régularité Efficacité & Efficience Audit de management
- Domaines d'intervention :

Relation de l'audit interne avec d'autres fonctions proches dans l'organisation (contrôle de gestion, inspection, autres [à préciser].....) :

○ Etendue des relations :

○ Cadre de collaboration :

- Structures fusionnées Rattachement à la même hiérarchie Comité d'audit Autres (à préciser)

• Des indicateurs de suivi des performances de cette entité ont-ils été établis ?

- Oui Non

Lesquels ?

◆ **Attentes et perception de la fonction d'audit interne :**

• Attentes particulières du service d'audit interne :

○ De la part de la direction générale et/ ou comité d'audit :

○ De la part des responsables des entités opérationnelles :

○ De la part des autres agents de la société :

Quelles sont les bases de ces réponses ?

- Avis personnel Enquête d'opinion Réunions périodiques Autres (à préciser)

• Perception de la fonction d'audit :

○ Par la direction générale et/ ou comité d'audit :

○ Par les responsables des entités opérationnelles :

○ Par les autres agents de la société :

Quelles sont les bases de ces réponses ?

- Avis personnel Enquête d'opinion Réunions périodiques Autres (à préciser)

○ Existence des plans pluriannuel et annuel de l'audit interne :

Oui

Non

Quelles sont les modalités de son élaboration ? ...

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

○ Quel est le pourcentage de respect des plans d'audit établis ?.....

○ Quelles sont les causes des écarts entre planification et réalisation ?.....

.....
.....

○ Définition des modalités de suivi des recommandations :

Oui

Non

Comment cela est organisé de manière pratique ?

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

• Plan de formation :

○ Les auditeurs ont-ils suivi une formation initiale après leur recrutement ?

Oui

Non

Type de formation et durée ?

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

○ Existe t-il un plan de formation continu des auditeurs ?

Oui

Non

Types de formation et durée moyenne par auditeur et par année ?

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

◆ *Comment peut-on affirmer que la structure d'audit interne est source de valeur ajoutée au sein de l'organisation ?*.....

.....
.....

◆ *Quelles sont vos recommandations pour la mise en place d'une nouvelle entité d'audit interne ?*.....

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

**ANNEXE 3 : RESULTATS DE L'ENQUETE TERRAIN SUR
LES FACTEURS CLES DE SUCCES DES STRUCTURES
D'AUDIT INTERNE EXISTANTES**

| Organisme | | INRA | ANRT | Groupe OCP |
|---|---|---|--|---|
| Caractéristiques de l'organisme | Dénomination | Institut National de Recherche Agronomique | Agence National de Réglementation des Télécommunications | Groupe Office Chérifien des Phosphates |
| | Forme juridique | Etablissement Public à caractère Administratif (EPA) | Etablissement Public à caractère Administratif (EPA) | Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC) |
| | Principale activité | Recherche et développement dans le domaine Agricole | Réglementation et régulation du secteur des télécommunications | Mines et chimie : Extraction, traitement et valorisation des phosphates |
| | Effectif | ≈ 1930 dont 10 % sont des cadres | 389 | ≈ 25.000 |
| | Budget ou CA annuel | Budget : 147,95 Mdh (prévu par la loi de finances 1999/2000) | Fond de dotation de 80 millions de dirhams | Chiffre d'affaire annuel d'environ 1,5 milliards de US\$ |
| Organisation de la fonction d'audit interne | Dénomination | Inspection générale. Elle compte deux départements : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Contrôles et enquêtes. ▪ Etudes et évaluations. | Division de l'audit interne rattachée à la Direction du contrôle de Gestion et de l'Audit Interne (DCGAI) | Division de l'audit interne. Elle compte quatre services : Etudes, Procédures, audit opérationnel et audit comptable & financier. |
| | Rattachement | A la Direction Générale. | La DCGAI est rattachée à la Direction Générale. | Secrétariat du Directeur Général. |
| | Date de création | Avec la création de l'INRA (en 1983). | En septembre 1998 (6 mois après création de l'organisme). | 01/01/1993. |
| | Opportunité de création | Transition de l'INRA du secteur publique vers un EPA | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Circulaire du premier ministre relative à la moralisation de la gestion publique. ▪ Décret sur les conditions de passation des marchés publics. ▪ Arrêté du Ministère des Finances portant organisation financière et comptable de l'ANRT. | Maîtrise des opérations décentralisées et du contrôle interne. |
| Evolution de la fonction | D'une inspection vers l'audit interne comportant tous les types de missions et portant sur tous les domaines (en particulier la recherche). | <p>Elle est passée d'une cellule composée d'un cadre et liée à la Direction Générale à une Division rattachée à la DCGAI.</p> <p>Les principaux domaines d'intervention sont les marchés publics, les ressources humaines, la comptabilité et le budget.</p> <p>Les audits réalisés portent sur la régularité, la conformité, l'efficacité et l'efficience.</p> | <p>Les domaines d'intervention portent aussi bien sur l'opérationnel que sur le financier & comptable.</p> <p>Les audits réalisés portent sur la régularité, la conformité, l'efficacité et l'efficience.</p> | |

| Organisme | | INRA | ANRT | Groupe OCP |
|---|---|---|---|---|
| Organisation (suite) | Relation avec des fonctions proches | Particulièrement avec le commissaire aux comptes à travers la définition des termes de référence de son intervention et la réception d'une copie du rapport établi suite à l'examen des états de synthèse. | Particulièrement avec le contrôle de gestion. Le cadre de collaboration est régi par le rattachement à la même direction. | La division audit interne entretient des relations fonctionnelles avec toutes les entités du groupe. |
| | Critères d'évaluation des performances | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Le nombre des recommandations émises. ▪ Les modalités de prise en compte des recommandations dans le fonctionnement de la structure. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Les réunions de coordination hebdomadaires. ▪ Le suivi du plan d'action des missions à entreprendre. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Nombre de missions réalisées. ▪ Nombre de recommandations proposées et celles mises en œuvre. L'évaluation se fait à l'issue de chaque mission et dans le cadre du bilan annuel. |
| Attentes et perception de la fonction d'audit | Attentes manifestées à l'égard de la fonction | <ul style="list-style-type: none"> • Plus d'implication dans l'opérationnel à travers notamment l'élaboration des procédures et le suivi de la mise en place des actions d'amélioration. • Une assistance des entités et un rôle de consultant interne. | <ul style="list-style-type: none"> • La conformité aux lois et aux règlements en vigueur. • Le conseil, la prévision des risques et l'évaluation des activités. • L'amélioration du fonctionnement général par la proposition de solutions en vue du remédier aux problèmes et dysfonctionnements. | <ul style="list-style-type: none"> • La maîtrise des opérations. • L'évaluation de certaines fonctions. |
| | Perception de la fonction | A priori négatif du fait de l'historique de la fonction. Néanmoins, cet handicap est de plus en plus dépassé à travers des actions de communication interne et la volonté effective d'assistance des opérationnels. | Selon les clients : <ul style="list-style-type: none"> • Structure d'aide à la décision et de prévention des risques. • Organe de contrôle. | Outil d'assistance |
| Caractéristiques de la structure | Effectif | 5 cadres | 3 cadres | 7 cadres (avec l'association d'experts métier au besoin pour certaines missions). Il y a toutefois une volonté de porter le nombre des auditeurs à 25. |
| | Profil des auditeurs | Ingénieurs agronomes et des diplômés de l'ENA. | Economistes et Diplômés du cycle normal de l'ISCAE. | Economistes + Ingénieurs d'Etat. |
| | Recrutement | En interne (par redéploiement du personnel) | En interne (par redéploiement) | En interne ou externe selon profil recherché |
| | Expérience moyenne | Plus de quatre ans dans la fonction d'audit interne | Moins de deux ans dans la fonction d'audit interne | La division dispose d'auditeurs expérimentés et de nouveaux cadres |

| Organisme | | INRA | ANRT | Groupe OCP |
|---|--------------------------------|---|---|---|
| Organisation de la structure d'audit interne (suite) | Bases du référentiel | <ul style="list-style-type: none"> Projet de charte d'audit interne. Constitution des dossiers permanents. Des guides d'audit sont élaborés (exemple du guide pour l'audit des stocks). | <ul style="list-style-type: none"> Projet de charte d'audit interne. Documents types (matrices FRAP, recommandation, Plan d'action et de suivi... etc.). La méthodologie recommandée par l'IFACI est appliquée par l'entité. | Le référentiel comporte des guides d'audit et des procédures documentées. La division est certifiée NM ISO 9002 à partir du 01/03/01. La méthodologie recommandée par l'IFACI est appliquée par l'entité. |
| | Existence de plans d'audit | Non formalisé (problème de moyens limités). Toutefois, une analyse des risques permet d'orienter le choix des missions. | Les plans d'audit interne sont établis en fonction notamment du plan d'action de l'organisme et des demandes formulées par la Direction Générale. | Un plan d'audit interne annuel est établi sur la base d'une démarche participative et d'une analyse des risques. |
| | Existence de plan de formation | Non formalisé. | Le plan de formation est établi sur la base des offres de l'IFACI, AFNOR et ISCAE (cycle de formation continue). Le temps alloué aux formations est de 10 jours/ auditeur/an. | Le plan de formation est établi sur la base des offres de formation en audit (nationales ou internationales). Le temps alloué aux formations est de 1 semaine/auditeur/an. |
| Source de la valeur ajoutée d'une structure d'audit | | La mise en œuvre des recommandations émises à l'issue de chaque mission | <ul style="list-style-type: none"> Outil d'aide et de maîtrise de la gestion d'une organisation mis à la disposition de la Direction Générale. Facilitateur et acteur de changement. Conseil et la formation des audités à la maîtrise des risques et à l'évaluation continue (auto-contrôle). | A travers les recommandations émises |
| Recommandations pour la mise en œuvre d'une nouvelle structure d'audit interne | | <ul style="list-style-type: none"> La recherche de l'implication effective du top management. Une Communication interne efficace sur la fonction d'audit interne (par l'emploi notamment de la messagerie électronique). La généralisation de la culture du contrôle interne. L'exploitation des résultats de la comptabilité générale et analytique. | <ul style="list-style-type: none"> Evaluation de l'opportunité de création de la structure d'audit et justification de sa raison d'être. Evaluation du système de contrôle interne. Elaboration de la cartographie des points de contrôle et des domaines d'intervention de l'audit interne. Rattachement à la Direction Générale. Mise en place d'un programme de communication ciblé. | <ul style="list-style-type: none"> Un programme de sensibilisation des responsables à l'audit interne. La formation des auditeurs. |

| Organisme | | SODEA | ONE | CCG |
|---|--------------------------|--|--|--|
| Caractéristiques de l'organisme | Dénomination | Société de Développement Agricole | Office Nationale de L'Electricité | Caisse Centrale de Garantie |
| | Forme juridique | Société Anonyme | Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC) | Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC) |
| | Principale activité | Développement et exploitation des terres du domaine privé de l'Etat. | Production, transport et distribution de l'électricité | Financier notamment la garantie de certains prêts. |
| | Effectif | ≈ 3500 | ≈ 9600 | ≈ 60 |
| | CA annuel | *** | 10.300 MDh de chiffre d'affaire en moyenne sur 1998, 1999 et 2000. | *** |
| Organisation de la fonction d'audit interne | Dénomination | Département de l'audit interne | Division de l'audit interne rattachée à la Direction de l'Audit et de l'Organisation. | Audit interne |
| | Rattachement | La Direction Générale | La Direction de l'Audit et de l'Organisation est rattachée à la Direction Générale. | La Direction Générale |
| | Date de création | 1993 | 1989 (sous forme de direction rattachée à la Direction Générale) | 1997 |
| | Opportunité de création | A l'occasion de la restructuration de la société | Contribution au renforcement de la maîtrise des risques et des processus de contrôle interne au sein de l'office. | Accompagnement de la réorganisation qu'à connu la Caisse Centrale de Garantie |
| | Evolution de la fonction | A l'origine, il a été créé un seul département regroupant l'audit interne et le contrôle de gestion. Ce département fut par la suite restructuré en un département comportant exclusivement l'audit interne mais plus étoffé en effectif. Enfin, l'inspection fut rattachée à ce département. Les audits actuellement réalisés portent sur la régularité, la conformité, l'efficacité et l'efficience. Les domaines d'intervention portent essentiellement sur les départements régionaux, les unités de production et les filiales de la société. | Un premier corps de contrôle avait été instauré en 1976 et avait été rattaché à la Direction Financière. Les audits actuellement réalisés portent sur la régularité, la conformité, l'efficacité et l'efficience. Les domaines d'intervention couvrent toutes les activités de l'office. | Les audits réalisés portent sur la régularité, la conformité, l'efficacité et l'efficience. Les domaines d'intervention couvrent toutes les activités de la caisse. |

| Organisme | | SODEA | ONE | CCG |
|---|---|--|---|---|
| Attentes et perception de la fonction d'audit interne | Relation avec des fonctions proches | <ul style="list-style-type: none"> ▪ L'inspection est rattachée au département de l'audit interne. ▪ Des relations fonctionnelles sont développées entre l'audit interne et le contrôle de gestion. | La division audit interne entretient des relations fonctionnelles avec toutes les entités de l'office. Néanmoins, des relations de collaboration privilégiées sont nouées avec le contrôle de gestion. | La division audit interne entretient des relations fonctionnelles avec toutes les entités de la caisse. |
| | Critères d'évaluation des performances | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Le nombre de missions d'audit interne réalisées par le département. ▪ La gravité des risques et des anomalies soulevées lors des différentes missions. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Respect du planning annuel des audits. ▪ Qualité des interventions effectuées. | L'évaluation se fait à l'issue de chaque mission et dans le cadre du bilan annuel. Elle se fait sur la base des recommandations émises. |
| | Attentes manifestées à l'égard de la fonction | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Il s'agit pour la direction générale d'un outil de contrôle permanent nécessaire, du fait des activités décentralisées, à l'accompagnement de l'organisation. ▪ Pour les responsables des entités opérationnelles, le département d'audit interne est considéré d'un conseiller et d'un assistant pour le suivi de la gestion des unités opérationnelles. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Moteur d'une dynamique de progrès et d'amélioration continue. ▪ Aide à une maîtrise des activités. ▪ Assurance de bonne gestion de l'office | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Veiller à l'efficacité du système de contrôle interne. ▪ Assistance aux responsables. |
| | Perception de la fonction | Les attentes exprimés sont satisfaites par le département d'audit interne. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Mission d'assistance et d'aide au pilotage de l'entreprise. ▪ Fonction d'appréciation extérieure des performances. | Aucune enquête d'opinion n'a été effectuée pour identifier la perception de la fonction d'audit interne par les différents clients de cette fonction. |
| Caractéristiques de la structure d'audit | Effectif | 6 en 1993. Cet effectif est passé en l'année 1995 à 10 employés au siège et de 2 à 3 par département régional. | 17 cadres dont 4 chefs de missions et un chef de division. | Un cadre |
| | Profil auditeurs | Le profil des auditeurs est varié. Il comprend des économistes, gérants, ingénieurs ou des techniciens supérieurs agronomes. Ces profils s'adaptent à la spécificité du métier de la SODEA et à la nature des missions d'audit réalisées. | Ingénieurs d'Etat | Ingénieur informaticien + diplôme des études comptables supérieures. |

| Organisme | | SODEA | ONE | CCG |
|--|--|--|---|--|
| Caractéristiques de la structure d'audit interne (suite) | Recrutement | En interne | En interne ou externe selon la gestion prévisionnelle des ressources. | En interne à l'organisation |
| | Expérience | Supérieure à 4 ans | Entre 2 et 4 ans | 4 ans dans la fonction d'audit interne |
| | Bases du référentiel | <p>Une charte d'audit interne a été élaborée lors de la création de l'audit interne au sein de la SODEA.</p> <p>L'entité a élaboré, par ailleurs, le manuel des procédures au niveau terrain qui dégage les différents cycles de production, le manuel des procédures comptables et financières au niveau du siège et le manuel des filiales.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Charte d'audit ; ▪ Procédures de fonctionnement ▪ Guides d'audit. <p>La méthodologie recommandée par l'IFACI, notamment les modalités de conduite d'une mission d'audit interne, est appliquée par la division d'audit interne.</p> | <p>Les procédures ne sont pas documentées.</p> <p>Les bases professionnelles sont appliquées.</p> |
| | Existence de plans d'audit | Un plan d'audit est établi annuellement. L'un des critères de programmation des missions retenu est que les unités de production ayant préalablement révélé des anomalies sont visitées en priorité. | Un plan d'audit est établi en interne (au niveau de la Direction de l'audit et de l'Organisation) puis proposé à la Direction Générale pour validation. | Un plan d'audit est établi sur la base des priorités fixées par la caisse et les risques encourus. |
| | Existence de plan de formation | Non formalisé. Mais une formation initiale a été assurée pour aux auditeurs suite à la création des cellules régionales d'audit. | Le plan de formation est établi sur la base de 3 séminaires par auditeur d'une durée moyenne de 3 jours. | Non formalisé. |
| Source de valeur ajoutée d'une structure d'audit | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Enrichissement du référentiel général de par les manuels des procédures. ▪ Le respect du budget est étroitement lié à la continuité dans le temps des missions d'audit interne. | Par la qualité et la pertinence des recommandations émises. | Par la qualité et la pertinence des recommandations émises. | |
| Recommandations pour la mise en œuvre d'une nouvelle structure d'audit interne | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Accorder une grande importance aux réalisations et à la valeur ajoutée de l'audit interne au sein de la société. ▪ La réussite de l'audit interne est lié au soutien de la direction générale, à l'efficacité des auditeurs internes et à la collaboration des audités. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Etablir une relation de confiance avec les audités en essayant d'apaiser les craintes et en communiquant sur l'audit. ▪ Susciter l'adhésion et la participation des audités. ▪ Avoir une connaissance suffisante du métier à auditer. ▪ S'intéresser aux risques importants ou les enjeux sont significatifs. | La recherche de l'implication effective du top management notamment dans la mise en œuvre des recommandations émises à l'issue des missions d'audit. | |

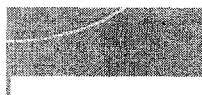
**ANNEXE 4 : REFERENTIEL TECHNIQUE DE LA
STRUCTURE D'AUDIT INTERNE DE DRAPOR**

LA CHARTE DE L'AUDIT INTERNE

SOCIETE DE DRAGAGE DES PORTS 'DRAPOR'



LA CHARTE DE L'AUDIT INTERNE



N° D'IDENTIFICATION PFAII

| | | | |
|--------------------|------------------|----------------------|-----------------------------------|
| A | 03/09/01 | Rédaction initiale | Président du Directoire |
| Indice de révision | Date de révision | Objet de la révision | Approbation <i>Nom et Visa</i> |

I POURQUOI UNE CHARTE DE L'AUDIT INTERNE ?

La présente charte explicite la place, l'organisation et le fonctionnement de l'audit interne au sein de DRAPOR. Elle exprime les règles professionnelles et la déontologie auxquelles se réfèrent les auditeurs internes. Elle fixe également les droits et les obligations des auditeurs internes et des entités concernées par la mission d'audit. Enfin, elle présente les modalités de déroulement d'une mission d'audit.

L'objectif recherché à travers le présent document est de clarifier les objectifs et missions associés à l'audit interne et de mettre en relief le rôle d'assistance et de conseil que devrait apporter la structure d'audit interne aux différentes entités de DRAPOR.

II MISSION DE L'AUDIT INTERNE

L'audit interne est responsable de l'évaluation et de l'audit de la gestion générale de l'entreprise. Sa mission comporte notamment la réalisation des audits financiers et de gestion ainsi que l'établissement d'un rapport Biannuel sur la régularité de la gestion, sur les dysfonctionnements et sur le respect des procédures.

L'audit interne ne doit cependant pas être confondu avec :

- Le contrôle interne qui est un processus de gestion continu visant la réalisation des objectifs de la société et la conservation de la maîtrise de ses activités. Ainsi, si chaque entité est responsable de son contrôle interne, l'audit interne doit être, dans l'exercice de ses missions, le promoteur du contrôle et de son efficacité au meilleur coût.
- Le contrôle de gestion qui est le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que l'organisation met en œuvre les stratégies arrêtées de manière efficace et efficiente. Il fournit toutes les informations utiles pour apprécier le niveau de maîtrise par rapport aux finalités, les missions, la stratégie et les objectifs opérationnels de l'organisation.

III ORGANISATION

La structure d'audit interne est sous la responsabilité de l'auditeur interne chargé du contrôle de gestion et est rattachée directement au Président du Directoire.

Pour l'exercice de ses prérogatives, la structure d'audit interne est destinataire des rapports d'audits et/ou de contrôle effectués par les structures internes et externes. Elle est tenue de communiquer aux différentes entités concernées par les missions d'audit interne réalisées le rapport définitif de la mission d'audit, l'état de suivi de la mise en œuvre des actions de progrès recommandées à l'issue des missions ainsi que tous les documents et toutes les informations jugés nécessaires pour l'amélioration du système de contrôle interne.

IV DOMAINES D'INTERVENTION

Les missions d'audit interne couvrent tous les aspects liés au fonctionnement de l'entreprise. Il peuvent ainsi s'appliquer à des opérations techniques, administratives et/ou financières. Par ailleurs, le champ d'intervention porte aussi bien sur l'entreprise elle-même que les prestataires de service (fournisseurs, sous-traitants...etc.).

V CONDITIONS D'EXERCICE DE L'AUDIT INTERNE

L'audit interne a plein accès aux documents, aux locaux, aux biens et aux personnes qui ont un rapport avec l'objet de sa mission. En retour, il est tenu à un strict devoir de réserve ; ses observations et commentaires concernent les organisations et les systèmes et non les personnes. L'audit interne n'exerce ni autorité ni responsabilité directe sur les activités qu'il examine ou sur d'autres activités. Ses recommandations, préconisations, avis opinions et conseils ne doivent pas décharger les personnes de l'organisation auditée des responsabilités qui leur sont dévolues.

L'activité de la structure d'audit interne est régie par un référentiel particulier constitué de procédures, guides et autres documents de référence. Une régularité dans la qualité des interventions et une transparence totale sont ainsi recherchées.

La structure d'audit interne rend compte, par écrit, aux instances qui l'ont mandaté, des faits mis en évidence. Ces faits sont toujours portés à la connaissance préalable des responsables audités dont les observations et l'adhésion sont constamment sollicitées.

VI PLANIFICATION DES MISSIONS DE L'AUDIT INTERNE

Des plans d'audit interne pluriannuel et annuel permettront de planifier à moyen et à court terme l'activité de la structure d'audit interne. Leur élaboration prendra en compte notamment le niveau de maîtrise des activités concernées, l'importance des enjeux et la vulnérabilité de l'unité ou du thème audité.

L'objectif du plan pluriannuel est de garantir l'examen de l'ensemble des activités importantes de la société selon une cadence appropriée.

Le plan annuel, quant à lui, explicite les missions qui seront menées pour l'année à venir. Les actions d'audit interne spécifiques, résultant des demandes du Président du Directoire ou des responsables des différentes entités de DRAPOR, peuvent conduire à réviser en cours d'année les priorités initiales.

Pour l'élaboration de ces plans, il sera adopté une démarche participative.

VII CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE

A- Lancement de la mission d'audit interne

Conformément au plan annuel d'audit interne ou après une demande particulière émanant du Président du Directoire ou des responsables des différentes entités de DRAPOR, la structure d'audit interne est mandatée à conduire la mission d'audit interne. L'ordre de mission, signé alors par le Président du Directoire, précise l'origine et le contour de la mission, le champ d'investigation retenu, les objectifs, les limites et le calendrier de déroulement de la mission ainsi que le ou les auditeurs désignés (internes et/ou externes).

B- Déroulement d'une mission d'audit interne

Une mission d'audit interne comprendra trois phases dont le contenu est explicité ci-après. Ce contenu pourra être adapté à la complexité de la mission.

| LA PHASE DE LANCEMENT | CONSISTANCE |
|--|---|
| Prise de contact | Expliquer clairement à la structure à auditer les objectifs de la mission d'audit interne et présenter la démarche qui sera utilisée. |
| Acquisition d'une connaissance générale du domaine à auditer | Définir les objectifs de la phase de lancement et les modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondante. |
| Détermination des risques | Révéler les points de contrôle interne qui semblent poser problème. |
| Choix des objectifs de l'audit interne | « Contrat » de prestation de service fixant les axes d'investigation de la mission et ses limites pour les audités. |
| Production du programme de vérification | Fixer la démarche à adopter pour la suite de la mission d'audit interne ainsi que les moyens à mettre en œuvre et le planning de réalisation. |
| LA PHASE DE VERIFICATION | CONSISTANCE |
| Réunion d'ouverture de la mission d'audit interne | Présenter les travaux de la phase de lancement et prendre les rendez-vous nécessaires au déroulement de la mission d'audit interne. |
| Conduite des prospections in-situ | Les faiblesses relevées sont validées au fur et à mesure avec les audités à l'aide d'imprimés types intitulés les Feuilles de Révélation et d'Analyse des Problèmes (FRAP). |
| Compte rendu final au site | Présentation orale au responsable de la structure auditée des principales observations et commentaires relevés. |
| LA PHASE DE SYNTHESE | CONSISTANCE |
| Elaboration du projet de rapport de la mission d'audit interne | Recueil de l'ensemble des vérifications et des constats effectués. Il est envoyé aux seuls audités puis aux autres destinataires des recommandations. |
| Réunion de clôture de la mission d'audit interne | Elle vaut accord sur les faits et les déductions et arrête les recommandations définitives. L'audit modifie alors éventuellement ses recommandations ou prend acte, en annexe, des divergences exprimées par les audités. |
| Rapport définitif de la mission d'audit interne | Il est diffusé au Président du Directoire et aux responsables désignés. |

C- Le suivi des recommandations

La structure d'audit interne assurera le suivi des recommandations émises dans les rapports définitifs des missions d'audit interne. Ce suivi couvre aussi bien les missions d'audit interne réalisées par la structure d'audit interne que celles réalisées en partie ou en totalité par des prestataires externes.

Pour les recommandations formulées, une fiche sera adressée au responsable de l'entité concernée pour la mise en œuvre des actions correctives. Cette fiche sera renseignée et retournée à la structure d'audit interne. Les réponses devront prendre la forme d'un plan d'action explicite qui traite définitivement le problème.

Dans le cadre du reporting de la structure d'audit interne, un état des actions et progrès sera adressé au Président du Directoire. Il traduira les suites données aux recommandations formulées et les résultats obtenus par les actions correctives mises en œuvre par les audités.

Un bilan final sera élaboré par la structure d'audit interne après la mise en place de toutes les recommandations ou sur décision du Président du Directoire.

VIII LES BASES POUR LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU SEIN DE DRAPOR

La pratique de l'audit interne au sein de DRAPOR respectera le référentiel général instauré par l'Institut International de l'Audit Interne (IIA). Ce référentiel comporte notamment :

- ◆ **La définition de l'audit interne** qui stipule que « L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».
- ◆ **Le code de déontologie** fondé sur les règles *d'intégrité, d'objectivité, de confidentialité et de compétence* des auditeurs internes.
- ◆ **Les normes professionnelles.** Celles actuellement en vigueur sont au nombre de trente dont cinq fondamentales portant sur *l'indépendance, la compétence professionnelle, l'étendue des travaux, l'exécution du travail d'audit et la gestion du service d'audit interne*. De nouvelles normes entreront en vigueur à compter de janvier 2002 et comporteront les *normes d'attribut* ou les conditions requises, les *normes de performance* ou de fonctionnement, les *normes de mise en œuvre* et un *glossaire*.

Le référentiel général de l'audit interne permet :

- La possibilité de recourir à des sources de compétence externes pour l'exécution de types de missions particulières.
- La rigueur dans l'application de la démarche de conduite d'une mission d'audit.
- Il requiert des commanditaires situés au plus haut niveau de l'organisation pour permettre l'intervention de l'audit interne dans tous les domaines d'activité et renforcer l'indépendance des auditeurs internes.
- Un positionnement au cœur de l'entreprise grâce à une plus grande implication dans la stratégie de l'entreprise et une meilleure communication.
- Une grande importance accordée à l'apport de la valeur ajoutée : adoption de l'approche par les risques, le renforcement du souci d'efficacité et le contrôle d'efficacité par des entités externes.

PROCEDURE D'ELABORATION DES PLANS D'AUDIT

SOCIETE DE DRAGAGE DES PORTS 'DRAPOR'

PROCEDURE N°PFAI2 POUR L'ELABORATION DES PLANS D'AUDIT INTERNE

SOMMAIRE

1. OBJET
2. CONSISTANCE
3. DOMAINE D'APPLICATION
4. ENTITES CONCERNEES
5. DOCUMENTS DE REFERENCE
6. LEXIQUE
7. DESCRIPTION DE L'ACTIVITE
8. FONCTIONS INTERVENANT DANS L'ACTIVITE
9. LISTE DES DOCUMENTS A ETABLIR
10. CLASSEMENT ET ARCHIVAGE
11. LOGIGRAMME
12. NON CONFORMITE
13. ANNEXES
 - N° 1: FICHE DE PROPOSITION D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE
 - N° 2: PRESENTATION DE LA METHODE RADAR SYSTEM
 - N° 3: MODELE DU PLAN PLURIANNUEL D'AUDIT

| | | | |
|--------------------|------------------|----------------------|-----------------------------------|
| A | 03/09/01 | Rédaction initiale | Président du Directoire |
| Indice de révision | Date de révision | Objet de la révision | Approbation <i>Nom et Visa</i> |

1/ OBJET

La présente procédure a pour objet de préciser les modalités d'élaboration des plans pluriannuel et annuel de l'audit interne et de suivi de leur mise en œuvre.

2/ CONSISTANCE

La procédure précise :

- Les modalités pour l'établissement et le suivi de la mise en œuvre des plans de l'audit interne ;
- Les rôles et attributions des différents intervenants dans ce processus.

3/ DOMAINE D'APPLICATION

Structure d'audit interne de DRAPOR.

4/ ENTITE CONCERNEE

Structure d'audit interne de DRAPOR.

5/ DOCUMENT DE REFERENCE

La charte de l'audit interne.

6/ LEXIQUE

- **Plan pluriannuel de l'audit interne** : Document permettant d'identifier les objectifs assignés à la structure d'audit interne à court et à moyen terme et de prévoir les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre. Il concrétise la politique de la société en matière d'audit interne.
- **Plan annuel de l'audit interne** : Document développé à partir du plan pluriannuel de l'audit interne et revu pour coller aux réalisations antérieures et aux nouvelles données de la société. Il précise, sur l'année concernée, les différentes missions programmées par la structure d'audit interne, les objectifs qui lui sont assignés et les dates probables de leur réalisation.

7/ DESCRIPTION DE L'ACTIVITE

7.1/ PROCESSUS D'ELABORATION ET DE SUIVI DE LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN PLURIANNUEL DE L'AUDIT INTERNE

L'élaboration du plan pluriannuel de l'audit interne et le suivi de passe par les étapes suivantes :

- L'envoi, à l'ensemble des responsables désignés par le Président du Directoire, d'une note d'information relative à la préparation des fiches de suggestions de missions d'audit. Le modèle de ces fiches est présenté en annexe 1.
- La préparation des fiches de suggestions de missions et leur envoi au responsable de la structure d'audit interne.
- La collecte, la centralisation et la synthèse des fiches de propositions de missions d'audit, puis l'élaboration, au moyen de la méthode RADAR System (Ressources of Audit Department Allocated by Risk – méthode donnée en annexe 2), du projet de plan pluriannuel.

Les missions seront regroupées selon trois types d'approches :

- Approche par métiers : c'est une approche basée sur la structure (chaque métier correspond à une ou plusieurs entités).
- Approche par projet. Elle prend en compte les processus et les grands cycles de l'entreprise. L'avantage de cette approche est d'analyser l'activité de l'entreprise de manière transversale (d'une entité à une autre), d'étudier le fonctionnement des interfaces et d'apprécier l'efficacité du processus.
- Approche par thème, dont la nature mérite d'être prise comme sujet d'audit spécifique. Exemple : audit qualité, audit de la formation et audit des marchés.

L'appréciation des risques et de l'étalement des missions permet de fixer la périodicité d'audit des services, cycles et thèmes.

- La validation en réunion du projet de plan auprès d'un comité désigné par le Président du Directoire. Le plan pluriannuel définitif d'audit interne comprendra : les thèmes d'audit et les objectifs à atteindre hiérarchisés par ordre de priorité ainsi que les moyens nécessaires à la réalisation des missions d'audit programmées.
- La diffusion du plan d'audit interne pluriannuel définitif auprès du comité de validation.
- Le suivi d'exécution et la mise à jour semestrielle du plan d'audit interne pluriannuel.

7.2/ PROCESSUS D'ELABORATION ET DE SUIVI DE LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN ANNUEL DE L'AUDIT INTERNE

Le processus d'élaboration du plan annuel de l'audit interne comporte les étapes suivantes :

- La proposition, par le responsable de la structure d'audit interne, d'un projet de plan réalisé à partir du plan pluriannuel en tenant compte des dispositions suivantes :
 - La prise en compte du programme prévisionnel des marchés à lancer.
 - L'état de réalisation du précédent plan annuel de l'audit interne et l'opportunité de reconduire certaines missions non réalisées.
- La validation en réunion du projet de plan auprès du comité désigné par le Président du Directoire. Le plan annuel de l'audit interne précisera les différentes missions programmées et les objectifs qui lui sont assignées. Il comportera également un planning élaboré précisant les dates probables de déroulement des différentes phases de chaque mission planifiée.
- La diffusion du plan d'audit interne annuel définitif auprès du comité de validation.
- Le suivi d'exécution et la mise à jour trimestrielle du plan d'audit interne annuel.

8 – FONCTIONS INTERVENANT DANS L'ACTIVITE

| PHASE OU TACHE | INTERVENANTS | | |
|--|--------------|-----------------------|----------|
| | C.V | R.SAI | P.DIR |
| PLAN PLURIANNUEL D'AUDIT INTERNE | | | |
| Lancement de la préparation du plan | | Propose | Approuve |
| Suggestions de missions d'audit | Etablit | Reçoit | |
| Traitement des propositions et élaboration du projet de plan | | Etablit | Suit |
| Tenue de la réunion de validation du projet de plan élaboré | Valide | Convoque à la réunion | Approuve |
| Elaboration du plan définitif et sa mise à jour | Informé | Etablit et diffuse | Informé |
| PLAN ANNUEL D'AUDIT INTERNE | | | |
| Elaboration du projet de plan | | Etablit | Suit |
| Tenue de la réunion de validation du projet de plan élaboré | Valide | Convoque la réunion | Approuve |
| Elaboration du plan définitif et sa mise à jour | Informé | Etablit et diffuse | Informé |

P.DIR : Président du Directoire – C.V : Comité de validation désigné par le Président du Directoire.
R.SAI : Responsable de la Structure d'Audit Interne.

9/ LISTE DES DOCUMENTS A ETABLIR

| DOCUMENT | ECHEANCIER REALISATION | PHASE OU TACHE | RESPONSABLE D'ELABORATION | DESTINATAIRE |
|---|--|---|---------------------------|--------------|
| PLAN PLURIANNUEL D'AUDIT INTERNE | | | | |
| Note d'information | 1/10/N-1 | Lancement de la préparation du plan | R.SAI | C.V & P.DIR |
| Fiches de suggestions | Au cours du mois 10/N-1 | Suggestions de missions d'audit | C.V & P.DIR | R.SAI |
| Projet de plan | 2/11/N-1 | Traitement des propositions | R.SAI | C.V & P.DIR |
| PV de la réunion | 3 ^{ème} semaine du mois 11/N-1 | Tenue de la réunion de validation du projet de plan élaboré | R.SAI | C.V & P.DIR |
| Courrier auquel est joint le plan définitif. | 1 ^{ère} semaine du mois 12/N-1 | Elaboration du plan définitif | R.SAI | C.V & P.DIR |
| Courrier auquel est joint la mise à jour du plan définitif. | La fin de chaque semestre des années couvertes par le plan | Mise à jour du plan pluriannuel | R.SAI | C.V & P.DIR |
| PLAN PLURIANNUEL D'AUDIT INTERNE | | | | |
| Projet de plan | 2 ^{ème} semaine du mois 12/N-1 | Elaboration du projet de plan | R.SAI | C.V & P.DIR |
| PV de la réunion | 4 ^{ème} semaine du mois 12/N-1 | Tenue de la réunion de validation du projet de plan élaboré | R.SAI | C.V & P.DIR |
| Courrier auquel est joint le plan définitif | 2/01/N | Elaboration du plan définitif | R.SAI | C.V & P.DIR |
| Courrier auquel est joint la mise à jour du plan définitif. | La fin de chaque trimestre de l'année couverte par le plan | Mise à jour du plan annuel | R.SAI | C.V & P.DIR |

N : année d'entrée en application du nouveau plan d'audit

P.DIR : Président du Directoire – C.V : Comité de validation désigné par le Président du Directoire.

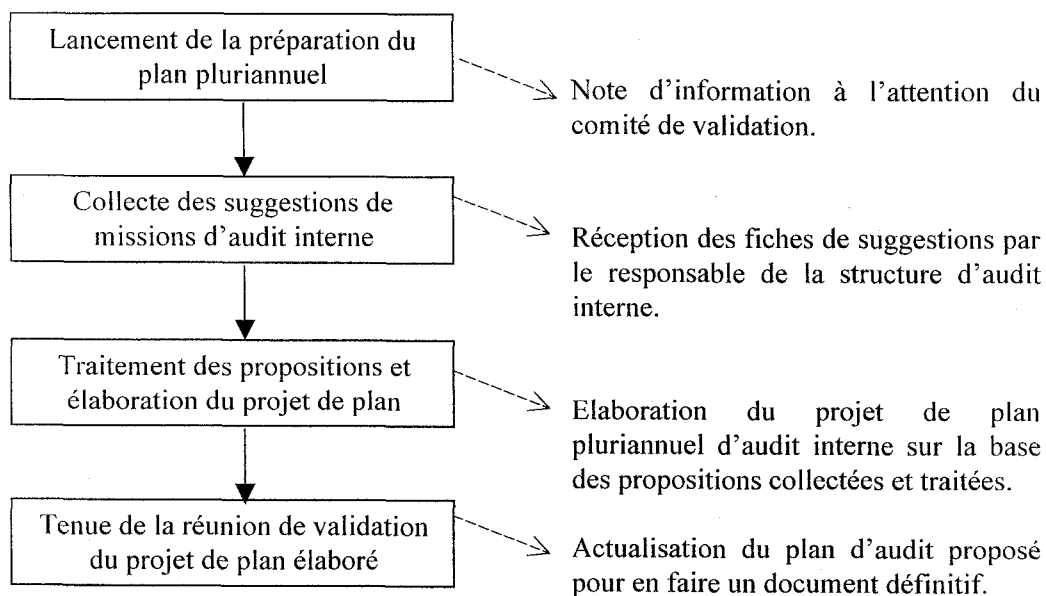
R.SAI : Responsable de la Structure d'Audit Interne.

10/ CLASSEMENT ET ARCHIVAGE DES DOCUMENTS

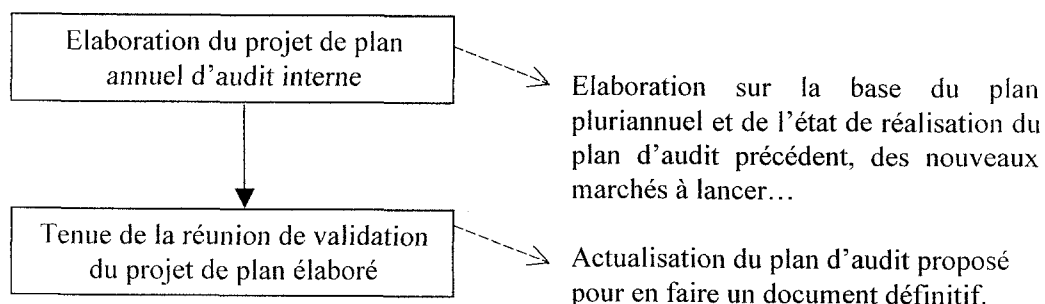
| ENREGISTREMENT | CLASSEMENT ET ARCHIVAGE | | |
|---|--------------------------|-----------------------|---|
| | LIEU D'ARCHIVAGE | METHODE DE CLASSEMENT | DUREE D'ARCHIVAGE |
| Note d'information, fiches de suggestions, projets de plans d'audit interne, PV des réunions de validation, courriers auxquels sont joints les plans définitifs – | Cellule d'audit interne. | Chrono spécifique | 10 ans. Versement du chrono aux archives après validation des nouveaux plans |
| Les plans d'audit interne définitifs et leur mise à jour | Cellule d'audit interne | Chrono spécifique | |

11/ LOGIGRAMME

11.1/ PLAN PLURIANNUEL DE L'AUDIT INTERNE



11.2/ PLAN ANNUEL DE L'AUDIT INTERNE



12/ NON CONFORMITE

| NON CONFORMITE | PROPOSITION DE TRAITEMENT CORRECTIF | PROPOSITION DE DEMARCHE PREVENTIVE |
|--|--|---|
| Non respect des plans d'audit élaborés | Actualisation des plans d'audit si des écarts importants sont constatés. | Par rapport aux dispositions prises en compte dans l'élaboration des plans de l'audit interne, il faudra veiller à : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Respect du volume de missions d'audit à la demande initialement ; ✓ Mise à disposition des moyens humains et matériels prévus initialement ; ✓ Respect de la durée des missions d'audit par une bonne maîtrise du budget temps alloué. |

ANNEXES

**A LA PROCEDURE POUR L'ELABORATION
DES PLANS D'AUDIT**

Annexe 1 : FICHE DE PROPOSITION D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE

| | | |
|--|--|--|
| OBJET DE LA MISSION | | |
| | | |
| DESCRIPTION DU SUJET ET PREOCCUPATION DE L'EMETTEUR | | |
| DESCRIPTION DU SUJET : | | |
| PREOCCUPATIONS : | | |
| Entité : | | |
| Référentiel proposé : | | |
| INDICATEURS POUR LA PLANIFICATION DE LA MISSION (Uniquement pour les sujets n'ayant pas été préalablement audités) | | |
| Appréciation du niveau de maîtrise de l'activité concernée | Contrôle interne adapté | |
| | Contrôle interne insuffisant | |
| | Contrôle interne comportant des lacunes graves | |
| BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS | | |
| | | |
| CHAMP DE LA MISSION | FREQUENCE DE LA MISSION | |
| | Ponctuelle | Récurrente (préciser récurrence) |
| | | |

Emetteur :
(nom et fonction)

Date : .../.../.....

Annexe 2 : PRESENTATION DE LA METHODE RADAR SYSTEM

La méthode RADAR System repose sur la combinaison de trois critères :

- *L'appréciation du contrôle interne* : Le jugement est fondé sur l'évaluation de la bonne ou la moins bonne maîtrise de l'activité concernée. Elle est établie à l'issue de chaque mission d'audit et comporte une échelle de valeur à trois niveaux :

1. Contrôle interne adapté ;
2. Contrôle interne insuffisant ;
3. Contrôle interne comportant des lacunes graves.

En l'absence d'appréciation du contrôle interne formulée dans le cadre d'un précédent rapport d'audit, l'avis du demandeur de la mission d'audit sera retenu.

- *L'appréciation quantitative de l'importance des enjeux*. Pour cela, on retient la valeur la plus importante des indicateurs financiers : budget annuel de l'unité, chiffre d'affaire annuel, valeur des installations...

Après application de l'exercice à l'ensemble des activités de l'entreprise, deux seuils sont arrêtés et permettront d'identifier trois niveaux d'enjeux :

1. Enjeux faible ;
2. Enjeux moyen ;
3. Enjeux important.

- *L'appréciation qualitative de la vulnérabilité de l'unité ou du thème audité*. Les principaux indicateurs à prendre en compte sont : le niveau de complexité des tâches, l'environnement social (tranquille ou agité), le cadre de travail (siège ou unité territoriale), le niveau d'encadrement des unités, le niveau de qualification professionnelle des agents, la nature de l'activité exercée (comme la manipulation des fonds qui est susceptible de générer des tentations).

A partir de cela, on distingue trois niveaux de vulnérabilité :

1. Vulnérabilité faible ;
2. Vulnérabilité moyenne ;
3. Vulnérabilité forte.

La mise en œuvre de cette méthode consiste à multiplier les trois chiffres ainsi obtenus. Cette opération peut se faire selon le tableau suivant :

| Mission d'audit | Appréciation du contrôle interne | Risque encouru | Vulnérabilité | CR | Rang |
|-----------------|----------------------------------|----------------|---------------|----|------|
| | | | | | |
| | | | | | |

- $1 \times 1 \times 1 = 1$ Symbolise le risque minimum ;
- $3 \times 3 \times 3 = 27$ Symbolise le risque maximum ;
- Dans le cas des situations d'ex-aquo, le critère majeur est celui de l'appréciation du contrôle interne et le critère mineur correspond à celui de la vulnérabilité.

Annexe 3 : MODELE DU PLAN PLURIANNUEL D'AUDIT

PLAN D'AUDIT (2002 – 2004)

Etabli le : .././....

| <i>Audits antérieurs</i> | | <i>CR</i> | <i>Mission d'audit</i> | <i>2002</i> | <i>2003</i> | <i>2004</i> |
|--------------------------|--------------------|-----------|--|-------------|-------------|-------------|
| <i>Année</i> | <i>Temps passé</i> | | | | | |
| | | | 1- Approche par métiers : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Audit de la fonction informatique ▪ Audit de la fonction commerciale... 2- Approche par projet régis par les dispositions de management de projet : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Projet X1 ▪ Projet X2... 3- Approche par thèmes : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Audit qualité ▪ Audit formation ▪ Audit des marchés... 4- Audit à la demande du management | T | | |
| | | | <i>Budget temps</i> | T1 | T2 | T3 |

T est le temps à passer exprimé en semaines auditeurs.

**PROCEDURE DE CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT
INTERNE**

**PROCEDURE N°PFAI3
POUR LA CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE**

SOMMAIRE

1. OBJET
2. CONSISTANCE
3. DOMAINE D'APPLICATION
4. ENTITES CONCERNEES
5. DOCUMENTS DE REFERENCE
6. LEXIQUE
7. DESCRIPTION DE L'ACTIVITE
8. FONCTIONS INTERVENANT DANS L'ACTIVITE
9. LISTE DES DOCUMENTS A ETABLIR
10. CLASSEMENT ET ARCHIVAGE
11. LOGIGRAMME
12. NON CONFORMITE
13. ANNEXES :
 - N°1 - Consistance des documents à produire lors des différentes phases d'une mission d'audit interne.
 - N°2 - Mode de référencement des documents constituant le dossier d'audit.
 - N°3 - Modalités de constitution d'un dossier d'audit.

| | | | |
|---------------------------|-------------------------|-----------------------------|------------------------------------|
| A | 03/09/01 | Rédaction initiale | Président du Directoire |
| Indice de révision | Date de révision | Objet de la révision | Approbation Nom et Visa |

La présente procédure a pour objet de préciser le processus de conduite d'une mission d'audit interne réalisée au sein de DRAPOR. Selon la complexité de la mission d'audit interne et son caractère récurrent, le processus 'détaillé' ou le processus 'simplifié' sera adopté.

2/ CONSISTANCE

La procédure précise pour une mission d'audit interne :

- Les différentes phases de la mission et les documents correspondants ;
- Les modalités de lancement, de préparation, d'exécution, de validation et de suivi des recommandations qui en découle.

3/ DOMAINE D'APPLICATION

Toutes les missions d'audit confiées à la structure d'audit interne de DRAPOR.

4/ ENTITE CONCERNEE

Toutes les entités de DRAPOR.

5/ DOCUMENT DE REFERENCE

La charte de l'audit interne.

6/ LEXIQUE

- **Feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP)** : Papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section du travail en terrain et communique avec l'audité concerné.
- **Ordre de mission** : Mandat donné par le Président du Directoire à l'audit interne qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente de l'auditeur.
- **Papiers de travail** : Documents produits par l'auditeur pour documenter et consigner chacune de leurs constatations et conclusions, compiler les faits et réflexions ayant valeur de preuve et d'argument.
- **Plan d'approche (Pd'A)** : Document concluant la phase de reconnaissance du domaine audité défini par l'ordre de mission. Il traduit les objectifs de la phase d'étude et les modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondantes.
- **Programme de vérifications (PdeV)** : Document interne à la structure d'audit interne, destiné à définir, répartir dans l'équipe, planifier et suivre les travaux des auditeurs et ce en vue d'atteindre les objectifs du rapport d'orientation.
- **Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (TfFA)** : Document qui présente, de manière synthétique et argumentée, les présomptions de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés.
- **Rapport d'orientation (Rd'O)** : Document qui définit et formalise les axes d'investigation de la mission et ses limites. Il exprime ces derniers en objectifs à atteindre par l'audit pour le donneur d'ordre et les audités.
- **Auditeur** : La ou les personnes désignées par le Président de Directoire pour la réalisation d'une mission d'audit interne. Elles sont choisies à l'intérieur de DRAPOR, en particulier ceux appartenant à la structure d'audit interne, ou au sein d'un organisme extérieur indépendant.

7/ DESCRIPTION DE L'ACTIVITE

7.1/ LE LANCEMENT D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE

Conformément au plan annuel d'audit interne ou après une demande particulière émanant du Président du Directoire ou des responsables des différentes entités de DRAPOR, la structure d'audit interne est mandatée à conduire la mission d'audit interne.

L'ordre de mission, signé alors par le Président du Directoire, précise l'origine et le contour de la mission, le processus de conduite de la mission d'audit interne à adopter (détaillé ou simplifié), le champ d'investigation retenu, les objectifs, les limites et le calendrier de déroulement de la mission ainsi que l'auditeur désigné.

7.2/ LE DEROULEMENT D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE

Une mission d'audit interne comprendra trois phases dont le contenu est explicité ci-après.

7.2.1- La phase de lancement

➤ *Processus détaillé*

La phase de lancement dans le processus détaillé comporte les étapes suivantes :

- *La prise de contact* avec les entités concernées par la mission d'audit en vue d'expliquer clairement les objectifs de la mission d'audit et de présenter la démarche qui sera utilisée. L'auditeur cherchera alors à identifier les freins et les moteurs chez les audités et à donner l'information la plus large possible et ce en vue de favoriser l'adhésion et le déroulement participatif de la mission.
- *L'acquisition d'une connaissance générale du domaine à auditer au sein de l'organisation.* Lors de cette phase, l'auditeur procède à :
 - La prise de connaissance du domaine audité à travers la recherche de tout élément de définition, de connaissance, d'analyse de l'activité à cerner dans les supports de l'entreprise ou du métier.
 - L'analyse des raisons qui ont motivé la demande d'audit (problèmes réels : dysfonctionnement constaté, objectifs non atteints ou potentiels...) et la recherche des différents incidents enregistrés, les causes de leur réalisation et les risques à éviter.
 - Le découpage de l'activité de la structure auditée et l'identification des points de contrôle interne en place.

L'ensemble des données collectées est traduit au niveau du *plan d'approche*.

- *La détermination des risques* par recensement des faiblesses apparentes et des facteurs potentiels internes et externes susceptibles d'empêcher l'entité à auditer de remplir correctement ses missions et d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés.

L'analyse des risques et de ce fait l'établissement du *Tableau des Forces et faiblesses Apparentes* nécessite de se rendre à l'entité auditée en vue de formuler l'opinion de l'auditeur sur l'atteinte des objectifs de contrôle préalablement définis.

- *Le choix des objectifs de l'audit.* Ceux-ci doivent guider les travaux en terme de *sécurité* (certification de l'existence des forces, confirmation de la présence d'une faiblesse et qualification du risque qui lui est associé) et d'*efficacité* (formulation des solutions aux dysfonctionnements majeurs identifiés).

Le rapport d'orientation devra alors préciser les axes d'investigation, les limites d'intervention et les objectifs à atteindre par l'auditeur.

- *La production du programme de vérification et des feuilles de couverture.*

➤ *Processus simplifié*

Dans le processus simplifié de conduite de la mission d'audit interne, le responsable de l'entité à auditer remet à l'auditeur, lors d'une réunion de prise de contact, le référentiel applicable, l'ensemble des documents régissant l'activité à auditer et les rapports antérieurs d'audit (s'il existent).

L'auditeur prend alors connaissance des documents mis à sa disposition et prépare un programme de l'audit interne tenant compte des objectifs fixés dans l'ordre de mission.

La phase d'exécution est entamée par une réunion d'ouverture pendant laquelle l'auditeur présente les travaux de la phase de lancement et procède à la prise de tous les rendez-vous nécessaires au déroulement de la mission d'audit interne.

L'auditeur va ensuite procéder à la vérification et à l'étude de tous les documents nécessaires qui lui permettra de s'engager et de conclure sur le degré d'atteinte et de maîtrise des objectifs fixés pour la mission d'audit interne.

Le suivi de la phase de vérification est assuré par la feuille de couverture. Cette phase est censée se dérouler conformément au programme de vérification présenté lors de la réunion d'ouverture. Toutefois, si les vérifications sur le terrain amènent à réaliser des investigations supplémentaires non prévues au programme initial, l'auditeur, après accord du Président du Directoire, informera la structure auditée des extensions souhaitées.

Lorsque l'auditeur constate des anomalies, il les documente et les formalise à l'aide d'un document spécifique intitulé la *Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP)*. Bien entendu tout au long de la phase de vérification l'auditeur fera valider en permanence ses constats et ses recommandations par les acteurs concernés.

A la fin de la phase de vérification, un *compte rendu final au site (CRFS)*, comportant les principales observations relevées, est présenté oralement au responsable de l'entité auditée.

7.2.3- La phase de synthèse

Une fois l'ensemble des vérifications et des constats effectués, l'auditeur rédige un *projet de rapport d'audit*. Ce projet de rapport sera présenté et soumis officiellement aux différents responsables de la structure auditée lors de la réunion de clôture d'audit. Cette réunion est également l'occasion pour l'auditeur de présenter les constats relevés, de commenter les conclusions de ses études, et de les faire valider officiellement. La structure auditée peut bien entendu émettre des commentaires et des réserves, qui seront soit pris en compte pour modifier le document, soit reportés tels quels dans le rapport définitif.

En fin de d'intervention, le *rapport d'audit* est communiqué aux principaux responsables concernés : « Pour action », au Président du Directoire : « A titre de compte rendu » et au responsable de la structure d'audit interne : « pour suivi ». Les conclusions de l'audit interne doivent mettre l'accent sur les dysfonctionnements pour que soient développées des actions de progrès. La liste des destinataires du rapport d'audit interne est arrêtée par le Président du Directoire.

7.3- LE SUIVI DE LA MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS

Il s'agit de suivre régulièrement les suites données aux recommandations formulées à l'issue de la mission d'audit interne, et éventuellement des résultats obtenus par les actions correctives des audités. Pour cela, le responsable de la structure d'audit interne doit obtenir, évaluer et approuver les réponses des audités sur les recommandations formulées dans le cadre des FRAP.

Une fiche par recommandation (Cf. cadre donné en annexe 1) sera adressée aux responsables concernés par la mise en œuvre des actions correctives. Cette fiche sera renseignée et retournée à la structure d'audit interne. Les réponses devront prendre la forme d'un plan d'action explicite qui traite définitivement le problème.

Dans le cadre du reporting de la structure d'audit interne, un état des actions et progrès sera adressé au Président du Directoire.

Un bilan final sera élaboré par le responsable de la structure d'audit interne après la mise en place de toutes les recommandations ou sur décision du Président du Directoire.

8 – FONCTIONS INTERVENANT DANS L'ACTIVITE

| PHASE OU TACHE | INTERVENANTS | | | |
|--|--------------|----------|---------|---------|
| | AUDITES | AUDITEUR | P.DIR | R.SAI |
| Lancement de la mission d'audit interne | | | Décide | Exécute |
| LA PHASE DE LANCEMENT | | | | |
| Prise de contact | Informé | Exécute | | |
| Acquisition d'une connaissance générale du domaine à auditer (*) | | Exécute | | |
| Détermination des risques (*) | | Exécute | | |
| Choix des objectifs de l'audit (*) | | Propose | Valide | |
| Production du programme de vérification | | Exécute | | |
| LA PHASE D'EXECUTION | | | | |
| Réunion d'ouverture d'audit | Participe | Organise | | |
| Conduite des prospections in-situ | Participe | Exécute | | |
| Compte rendu finale au site | Informé | Exécute | | |
| LA PHASE DE SYNTHESE | | | | |
| Elaboration du projet de rapport | Informé | Etablit | | |
| Réunion de clôture d'audit | Participe | Organise | Informé | |
| Rapport d'audit définitif | | Etablit | Valide | Informé |
| LE SUIVI DES RECOMMANDATIONS | | | | |
| Conduite des actions d'amélioration | Etablit | | Informé | Suit |
| Bilan final des actions et progrès | Informé | | Valide | Etablit |

* Ses étapes ne seront pas réalisées si l'ordre de mission précise que c'est la procédure simplifiée de conduite d'une mission d'audit interne qui est retenue.

P.DIR : Président du Directoire - R.SAI : Responsable de la Structure d'Audit Interne.

9/ LISTE DES DOCUMENTS A ETABLIR

| DOCUMENT | PHASE OU TACHE | RESPONSABLE D'ELABORATION | DESTINATAIRE |
|---------------------------------|--|---------------------------|---------------|
| Ordre de mission | Lancement de la mission d'audit interne | R.SAI | R.SAU |
| LA PHASE DE LANCEMENT | | | |
| Papier de Travail | Prise de contact | Auditeur | D.I |
| Plan d'Approche (*) | Acquisition d'une connaissance générale du domaine à auditer | Auditeur | D.I |
| Tffa (*) | Détermination des risques | Auditeur | D.I |
| Rd'O (*) | Choix des objectifs de l'audit | Auditeur | P.DIR |
| PdeV | Production du programme de vérification | Auditeur | D.I |
| LA PHASE DE VERIFICATION | | | |
| PV de réunion | Réunion d'ouverture d'audit | Auditeur | R.SAU |
| FRAP et PdeT | Conduite des prospections in-situ | Auditeur | D.I |
| PV de réunion | Compte rendu final au site | Auditeur | R.SAU |
| LA PHASE DE SYNTHESE | | | |
| Projet de rapport | Elaboration du projet de rapport | Auditeur | R.SAU |
| PV de réunion | Réunion de clôture d'audit | Auditeur | R.SAU |
| Rapport d'audit | Rapport d'audit définitif | Auditeur | P.DIR + R.SAU |

* La production de ses documents n'est pas demandée si l'ordre de mission précise que c'est la procédure simplifiée de conduite d'une mission d'audit interne qui est retenue.

| DOCUMENT | PHASE OU TACHE | RESPONSABLE D'ELABORATION | DESTINATAIRE |
|-------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------|---------------|
| LE SUIVI DES RECOMMANDATIONS | | | |
| Etat des actions et progrès | Conduite des actions d'amélioration | R.MER | P.DIR + R.SAI |
| Bilan final | Bilan final des actions et progrès | R.SAI | P.DIR |

P.DIR : Président du Directoire - R.SAI : Responsable de la Structure d'Audit Interne.- R.SAU : Responsable de la structure auditée - R.MER : Responsable désigné pour la mise en œuvre des recommandations - DI : Document interne à classer dans le cadre du dossier d'audit.

10/ CLASSEMENT ET ARCHIVAGE DES DOCUMENTS

| ENREGISTREMENT | CLASSEMENT ET ARCHIVAGE | | |
|---|---------------------------|--|--|
| | LIEU D'ARCHIVAGE | METHODE DE CLASSEMENT | DUREE D'ARCHIVAGE |
| Ordre de mission, papiers de Travail, plan d'Approche, TffA, Rd'O, FRAP, Rapport provisoire d'audit et PV | Structure d'audit interne | Dossier d'audit classé selon la démarche de l'annexe 3 | Jusqu'à l'achèvement de la prochaine mission |
| Rapport définitif d'audit, état des actions et progrès et bilan final du suivi des actions et progrès. | Structure d'audit interne | Dossier spécifique par mission d'audit | 10 ans après la fin du suivi |

11/ LOGIGRAMME

| | |
|--|---|
| Lancement de la mission d'audit interne | Le Président du Directoire mandate, par l'ordre de mission , l'auditeur à conduire une mission auprès d'une structure déterminée. |
| LA PHASE DE LANCEMENT | CONSISTANCE |
| Prise de contact | Expliquer clairement à la structure à auditer les objectifs de la mission d'audit interne et présenter la démarche qui sera utilisée. |
| Acquisition d'une connaissance générale du domaine à auditer (*) | Définir les objectifs de la phase de lancement et les modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondantes. |
| Détermination des risques (*) | Révéler les points de contrôle interne qui semblent poser problème. |
| Choix des objectifs de l'audit interne (*) | « Contrat » de prestation de service fixant les axes d'investigation de la mission et ses limites pour les audités. |
| Production du programme de vérification | Figurer la démarche à adopter pour la suite de la mission d'audit interne ainsi que les moyens à mettre en œuvre et le planning de réalisation. |

* Ses étapes ne seront pas réalisées si l'ordre de mission précise que c'est la procédure simplifiée de conduite d'une mission d'audit interne qui est retenue.

| LA PHASE DE VERIFICATION | CONSISTANCE |
|---|--|
| Réunion d'ouverture de la mission d'audit interne | Présenter les travaux de la phase de lancement et prendre les rendez-vous nécessaires au déroulement de la mission d'audit interne. |
| Conduite des prospections in-situ | Les faiblesses relevées sont validées au fur et à mesure avec les audités à l'aide d'imprimés types intitulés les Feuilles de Révélation et d'Analyse des Problèmes. |
| Compte rendu final au site | Présentation orale au responsable de la structure auditée des principales observations et commentaires relevés. |

| LA PHASE DE SYNTHESE | CONSISTANCE |
|--|--|
| Elaboration du projet de rapport de la mission d'audit interne | Recueil de l'ensemble des vérifications et des constats effectués. Il est envoyé aux seuls audités puis aux autres destinataires des recommandations. |
| Réunion de clôture de la mission d'audit interne | Elle vaut accord sur les faits et les déductions et arrête les recommandations définitives. L'auditeur modifie alors éventuellement ses recommandations ou prend acte, en annexe, des divergences exprimées par les audités. |
| Rapport définitif de la mission d'audit interne | Il est diffusé au Président du Directoire et aux responsables désignés. |

| LE SUIVI DES RECOMMANDATIONS | CONSISTANCE |
|------------------------------------|---|
| Etat des actions et progrès | Suivi par la structure d'audit interne de la mise en œuvre du programme d'action défini par les audités au vu des recommandations du rapport définitif. |
| Bilan final des actions et progrès | Evaluation, par la structure d'audit interne, des améliorations enregistrées et des progrès effectués à l'issue de la mission d'audit. |

12/ NON CONFORMITE

| NON CONFORMITE | PROPOSITION DE TRAITEMENT CORRECTIF | PROPOSITION DE DEMARCHE PREVENTIVE |
|---|---|--|
| Non respect par l'auditeur du processus défini dans la procédure. | Eventuellement adaptation du processus pour certaines missions particulières. | Sensibilisation et formation des auditeurs internes. |
| Fiche de suivi d'une recommandation non complétée. | Relance du responsable de l'entité auditée. | Explication du bien fondé de la recommandation lors de la réunion de clôture de l'audit. |

ANNEXE 1 : CONSISTANCE DES DOCUMENTS A PRODUIRE LORS DES DIFFERENTES ETAPES D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE

I- L'ORDRE DE MISSION

L'ordre de mission doit préciser notamment l'origine ou circonstance de la mission, le champs d'investigation retenu, les objectifs, les limites et le calendrier de déroulement de la mission ainsi que les auditeurs désignés.

II- LE PLAN D'APPROCHE

Le plan d'approche clôt la phase de reconnaissance et synthétise l'ensemble des informations et données collectées par les auditeurs internes, à savoir :

- ◆ L'origine et les circonstances de la demande d'audit, et les principales préoccupations du commanditaire de la mission et de l'entité auditée ;
- ◆ La description du domaine audité : données chiffrées, évolution de ces données chiffrées, décomposition en objets auditables et limites de la mission ;
- ◆ La démarche de travail pour la suite de la mission ainsi que le personnel de la structure d'audit alloué à la mission.

Quand il est formalisé et approuvé, le plan d'approche engage le travail de l'équipe d'audit et sert de guide pour la phase d'analyse des risques.

Nota : Un document intermédiaire intitulé **le programme d'intervention** fait suite à la prise de connaissance du domaine à auditer. Il comporte notamment les domaines à examiner, les sites (divisions ou services) à visiter, les interviews à réaliser et les personnes à rencontrer, les informations à recueillir, les points critiques à bien comprendre, les travaux à réaliser pour compléter les informations utiles et les dates de début et de fin de la phase d'étude.

III- LE TABLEAU DES FORCES ET FAIBLESSES APPARENTES

Le Tableau des Forces et faiblesses Apparentes, dont le cadre est donné ci-après, conclut l'analyse des risques.

| Objet auditable | Objectif du contrôle interne | Risques | Indicateurs du contrôle interne | Opinion | | | Commentaire (ou référence) |
|-----------------|------------------------------|---------|---------------------------------|-------------------|-------------|--------------------|----------------------------|
| | | | | Force / faiblesse | Conséquence | Degré de confiance | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

- *Objet auditable :* Opérations (comptabilisation et traçabilité), thèmes (sécurité ou formation), éléments de la structure (services) et stades d'expression des besoins.
- *Objectifs du contrôle interne :* La situation théorique que l'auditeur devrait trouver pour conclure au bon fonctionnement d'une organisation, d'un système ou de l'opération revus.
- *Risques :* Les conséquences redoutées en cas de dysfonctionnement ou encore les préoccupations du commanditaire de la mission d'audit.
- *Indicateurs du contrôle interne :* La traduction de manière concrète et détaillée des critères d'évaluation qui permettront d'apprécier, en termes de risques ou de résultats observés, l'atteinte d'un objectif de contrôle.

IV- LE RAPPORT D'ORIENTATION

Le rapport d'orientation précise les axes d'investigation et les limites d'intervention des auditeurs ainsi que les objectifs à atteindre par l'équipe des auditeurs internes. Les objectifs de la mission d'audit interne sont traduits sous trois rubriques :

- *Les objectifs généraux de la mission ;*

- *Les objectifs spécifiques de la mission* : Ce sont les zones à risque identifiées lors de la phase d'analyse des risques.
- *Le champ d'action fonctionnel* (services ou divisions à auditer à l'occasion de cette mission) *et géographique* (quelle région ?, quels locaux ?).

V- LE PROGRAMME DE VERIFICATION

C'est un document interne à la structure d'audit, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs internes. Pour cela :

- Il traduit l'ensemble des tâches à réaliser (où allons-nous):
 - Les travaux à effectuer ;
 - Les investigations à mener ;
 - Les questions à se poser et à poser à l'entité auditée lors des entretiens ;
 - Les points importants à détailler et à voir ;
 - Les pratiques de bonne gestion à rechercher ;
 - Les pratiques de gestion non conformes à la réglementation et/ ou aux procédures ;
 - Les études et les tests à réaliser ;
 - Les risques et contrôles à valider.
- Il précise les actions d'audit (les moyens et outils), pour assurer une planification dans le temps, une répartition équitable des tâches entre les auditeurs et une maîtrise de la gestion de la mission.

VI- LA FEUILLE DE COUVERTURE

La feuille de couverture est le document, qui établi en deux temps, décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification, puis met en évidence les conclusions qui en ont été tirées.

Elle est le document d'articulation entre le programme de vérification (de travail) et le travail terrain d'une section (ou d'une partie de section) avec ses conclusions.

La feuille de couverture est établie en deux temps :

- ◆ *Avant l'action* : La feuille de couverture permet de décrire le but de l'action et les modalités (caractéristiques du test, contenu du questionnaire, plan détaillé du guide d'audit ou des interviews) de mise en œuvre d'une tâche.
- ◆ *Après l'action* : La feuille de couverture garantit une bonne présentation des résultats et conclusions (des réponses précises et une interprétation des résultats) et facilite la constitution du dossier synthétique et sa supervision.

La feuille de couverture doit indiquer :

- La liste exhaustive des interviews à mener (les personnes à contacter et personnes à voir) ;
- La séquence du contenu des interviews et les conclusions tirées ;
- La rédaction des questionnaires ;
- Les références des états et documents utiles à la compréhension de l'activité et au bon déroulement de la mission ;
- L'organisation des tests et l'étendue de ces tests. Pour chaque test à effectuer, les précisions suivantes seront apportées : Le type et la référence des documents à examiner, la période de référence ou les dates concernées, les vérifications et les opérations à effectuer, la forme sous laquelle les résultats sont présentés, la population globale testée et les modalités d'échantillonnage.

FEUILLE DE COUVERTURE (F DE C)

Référence document :

| | Références papier de travail | Références FRAP |
|------------------------------|---------------------------------|-----------------|
| OBJECTIFS DES TRAVAUX | | |
| | | |

| MODALITES D'EXECUTION | | |
|------------------------------|--|--|
| | | |

| CONCLUSION | | |
|-------------------|--|--|
| | | |

VII- LES PAPIERS DE TRAVAIL

Les papiers de travail doivent être établis quotidiennement au fur et à mesure du déroulement de la mission d'audit. Ils doivent permettre de :

- Recueillir les informations obtenues lors des entretiens et des travaux de détails ;
- Identifier et documenter les faiblesses relevées ;
- Alimenter les discussions avec les audités ;
- Etayer le rapport d'audit ;
- Superviser l'avancement et les résultats de la mission.

IIIX- LA FEUILLE DE REVELATION ET D'ANALYSE DES PROBLEMES (F.R.A.P)

La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (F.R.A.P) est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section de travail et communique avec l'audité concerné.

| FRAP | STRUCTURE (Contenu) : |
|-----------------------|--|
| PROBLEME | <ul style="list-style-type: none">■ Formulation synthétique, autonome et percutante du dysfonctionnement (ou anomalie) constaté.■ C'est un dysfonctionnement important qui compromet le ou les résultats attendus. |
| FAITS | Ce sont les dysfonctionnements qui se manifestent par tels incidents ou telles anomalies et qui ont été constatées. |
| CAUSES | Une cause est une condition non remplie, un facteur de non qualité ou de risque qui explique la survenance du fait. |
| CONSEQUENCE | La conséquence est un résultat quantifié, quantifiable ou au moins descriptible. Elle est constatée par l'auditeur et/ ou l'audité ou supposés (risque). Elle a un impact, certain ou probable, manifesté par une sous performance ou une perte de valeur suffisamment importante. |
| RECOMMANDATION | La recommandation proposée pour remédier au problème (dysfonctionnement ou anomalie). |

FEUILLE DE REVELATION ET D'ANALYSE DE PROBLEME (FRAP)

Référence papier de travail :

FRAP n°.....

| | |
|--------------------------|--|
| PROBLEME : | |
| FAITS : | |
| CAUSES : | |
| CONSEQUENCES : | |
| RECOMMANDATIONS : | |

Etabli par :

Approuvé par :

Validé avec :

L'ossature du rapport est élaborée à partir des problèmes figurant sur les F.R.A.P et des conclusions figurant sur les feuilles de couverture. Il traduit l'enchaînement des messages que l'équipe d'audit veut délivrer dans le rapport concluant la mission. Elle reprend les énoncés des problèmes, classés par thème et par ordre d'importance, avec éventuellement les titres de regroupement sous lesquels ils apparaissent dans le rapport.

X- LE RAPPORT D'AUDIT INTERNE

Le rapport d'audit interne devra comporter les éléments suivants :

- *Une synthèse*, en introduction, qui devra permettre au lecteur du rapport de se faire une idée complète de la mission, notamment le contexte de son lancement.
- *La précision du type d'audit réalisé* : conformité, régularité, efficacité, management...
- *Le domaine d'audit concerné* : Processus, procédures, entités et période concernées.
- *La durée de la mission* avec indication de la durée des différentes phases.
- *L'objet de l'audit et les objectifs visés*.
- *Les personnes consultées*: Dresser la liste des personnes consultées avec indication de leur position hiérarchique ainsi que leur rôle dans le dispositif de contrôle interne.
- *La méthodologie*: Produire un bref rappel des différentes phases de la mission.
- *Les risques inhérents* : Dans cette partie du rapport, l'auditeur devra démontrer sa connaissance du domaine audité à travers l'identification des risques inhérents et leur impact sur le processus d'audit.
- *Rappel des chiffres clés* : Evolution du budget de fonctionnement et d'investissement, évolution des recettes, évolution des effectifs et autres chiffres significatifs...
- *L'analyse des risques* : Etude des risques observés ou qui peuvent résulter des lacunes constatées lors d'une mission d'audit.
- *La récapitulation des principaux constats et recommandations de la mission d'audit développées à partir des FRAP*.
- *Le plan d'action*.

Nota : Le rapport d'audit peut être complété par un rapport de synthèse qui résume la partie détaillée du rapport (les faits, causes, conséquences, recommandations et risques inhérents) et fait ressortir les points saillants et conclure par l'opinion de l'audit.

Fiche de suivi d'une recommandation

Document à compléter et à retourner au service d'audit interne au plus tard pour le.....

Rapport d'audit : (1).....

Elaborée le :

| |
|--|
| Recommandation : (n°, références, texte) |
|--|

| Réponse | Etablie par (2) | Réalisée | | | |
|--|--|-----------|--------------------------|--|--|
| | | Retenue | <input type="checkbox"/> | | |
| | | A l'étude | <input type="checkbox"/> | | |
| | | Refusée | <input type="checkbox"/> | | |
| Dates prévues | DESCRIPTION DETAILLEE DU PLAN D'ACTION | | | | |
| | (si la recommandation est mise à l'étude, indiquer les raisons de ce choix, les objectifs fixés à l'étude, le responsable désignée pour cette étude et la date à laquelle les conclusions seront connues et la décision définitive arrêtée) (si la recommandation est refusée, la décision doit être motivée) | | | | |
| <input type="checkbox"/> Cocher ici si la description du plan d'action porte sur plus d'une page | | | | | |

(1) : Indiquer le titre du rapport, son numéro de référencement et sa date d'élaboration

(2) : Compléter par le nom du destinataire de la fiche, sa fonction, sa signature et la date de réponse

ANNEXE 2 : MODE DE RÉFÉRENCIATION DES DOCUMENTS CONSTITUANT LE DOSSIER D'AUDIT

Le système de référence est une technique de numérotation des documents contenus dans le dossier d'audit. L'index d'un dossier est constitué de la table des matières (chapitres) et de la liste des documents qu'il contient.

Pour le référencement des documents contenus dans le dossier d'audit, ceux-ci doivent comporter en plus des initiales du rédacteur, de la date d'établissement, de l'objet du document et de la date ou numéro de la mission, les éléments suivants :

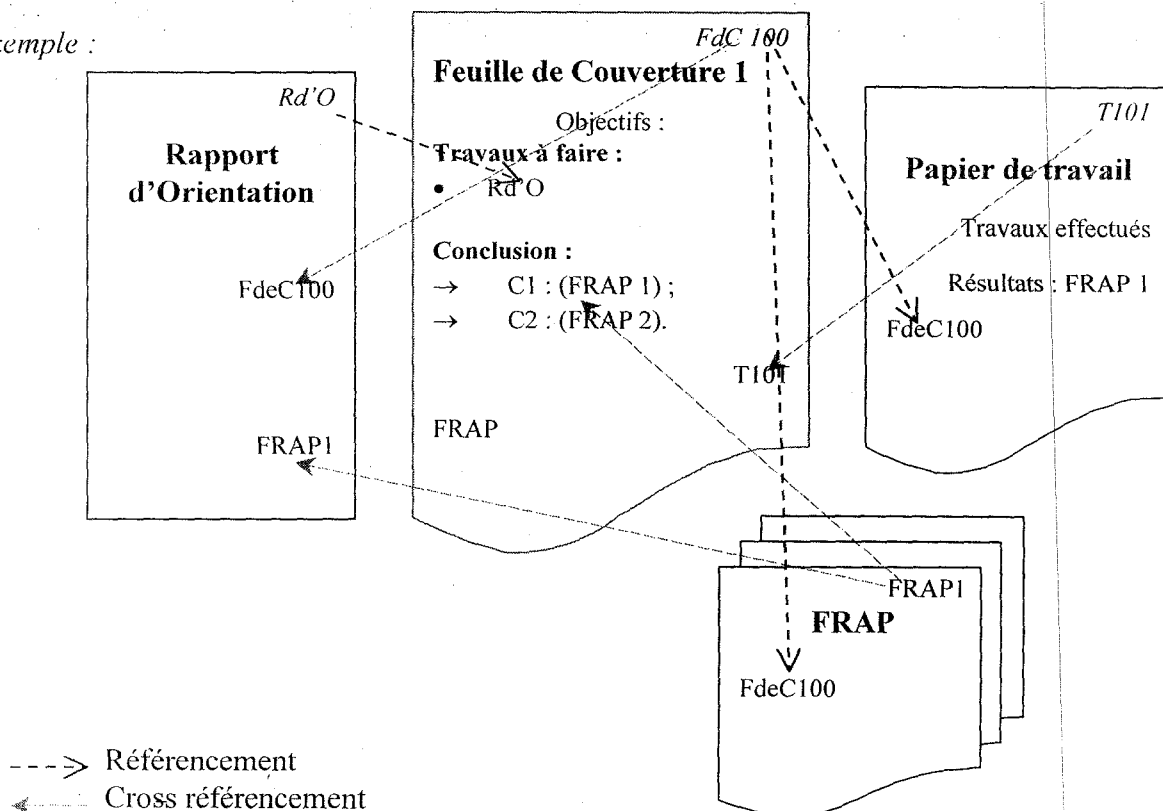
- Un numéro (n°) qui l'identifie : Ce numéro est reporté sur l'index du dossier ;
- Le n° du document duquel il provient ou résulte «le référencement» (d'où ça vient ?) ;
- Le n° de chaque document auquel il a donné lieu «le cross référencement» (où ça va?).

Le système de référence à utiliser consiste à :

- ◆ Attribuer, au départ de chaque mission, un numéro qui précise : l'année au cours de laquelle commence la mission, le numéro d'ordre séquentiel de la mission dans l'année, un numéro reprenant la segmentation opérée au sein du service (thème audité, type de mission...).
- ◆ Utiliser une lettre majuscule pour les grandes étapes de la mission et des chiffres en complément sur chaque document. Au fur et à mesure que l'on ajoute des documents, on incrémente des chiffres qui ne sont pas forcément séquentiels.

Ainsi, chaque document doit comporter son propre numéro, ses numéros de référence et de cross-référence ainsi que la référence de la mission. Pour faciliter la manipulation du dossier d'audit interne, les numéros doivent être portés en rouge à l'endroit prévu à cet effet (en haut de page à droite).

Exemple :



ANNEXE 3 : MODALITES DE CONSTITUTION D'UN DOSSIER D'AUDIT

Les dossiers d'audit ont pour but de recenser, rassembler et retrouver les informations récoltées ou produites lors d'une mission d'audit et ce en vue de justifier les conclusions du rapport d'audit et de pouvoir répondre à toute question ou interrogation formulées par les tiers (responsables de l'entité auditée, la hiérarchie...etc.). Il s'agit par ailleurs d'un précieux outil de communication entre les membres de l'équipe d'audit.

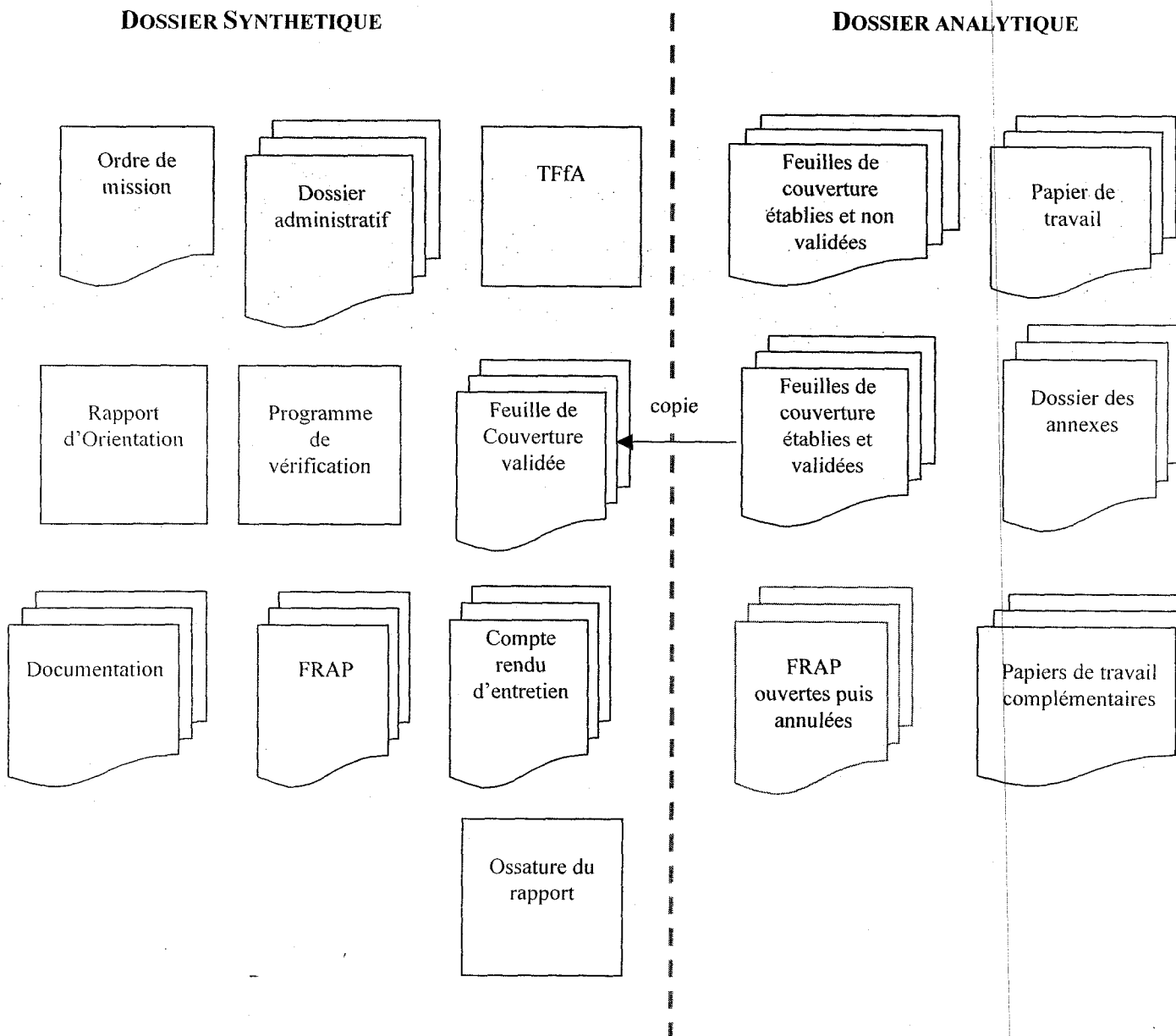
L'appréciation des dossiers d'audit est réalisée sur la base de critères suivants : la standardisation, la lisibilité de classement des pièces contenues à l'intérieur de chacun des dossiers, la capacité d'exploitation par des tiers, l'exhaustivité de la documentation classée, les explications contenues dans les différents dossiers et qui sont nécessaires à leur compréhension.

Les critères de qualité d'un dossier d'audit sont traduits comme suit :

- *Informations requises* : Les dossiers d'audit doivent être clairs et concis et présenter de manière appropriée et sans ambiguïté le travail accompli et les raisons ayant présidé aux décisions prises en cas de différends. Ils doivent être suffisamment complets pour qu'un auditeur ayant une expérience du métier, mais ne connaissant pas l'entité auditée, puisse évaluer le travail réalisé et les conclusions présentées.
- *Organisation* : Les dossiers de travail doivent comporter un index et un système de référence de manière à faciliter la recherche d'une partie du travail et à permettre de suivre les données dans l'ensemble des dossiers.
- *Points à éclaircir et listes des points à terminer* : Au cours de la mission, une liste écrite des questions ou points à éclaircir, devra être établie et actualisée en fin de mission. Les réponses à ces points en suspens sont à mentionner dans la ou les feuilles de travail concernées. Cette façon de procéder garantit que les dossiers sont exhaustifs et ne comportent aucune question non résolue ou non portée à la connaissance des responsables de l'entité auditée.
- *Règles d'établissement des dossiers* : Les dossiers doivent respecter certaines règles de forme et de fonds, à savoir :
 - Règles de forme : Les papiers de travail doivent être correctement présentés (écriture lisible, références claires, signature,...) et classés par section.
 - Règles de fonds : le dossier doit contenir tous les éléments qui servent de base à la formulation des conclusions de l'auditeur, eu égard aux diligences normales.
- *Regroupement des pièces* : Deux types de dossiers devront être constitués :
 - *Le dossier « synthétique »* : Son rôle essentiel est de localiser et classer les données nécessaires à l'audit en cours. Les principales rubriques que comporte ce dossier sont :
 - L'ordre de mission et les documents à l'origine de la mission d'audit.
 - Les deux derniers rapports d'audit portant sur le même thème (si disponibles).
 - Les notes relatives au suivi et à la mise en œuvre des recommandations.
 - Toutes les informations générales relatives au thème traité : organigrammes, notes de service, fiches de poste...etc.
 - Les informations financières et opérationnelles récentes nécessaires à l'analyse économique et financière & à l'étude du volume et types de transactions.
 - Les comptes rendus des entretiens de la phase études.
 - L'ensemble des documents qui concluent les différentes étapes de la phase études.
 - La photocopie des feuilles de couverture formalisées.
 - Les FRAP validées.
 - L'ossature du rapport et le compte rendu final au site (éventuellement).

- Un exemplaire du rapport définitif d'audit.
 - Un dossier « administratif » comportant essentiellement les états d'avancement successifs de la mission et l'ensemble des échanges de courrier avec les audités qui ne figurent pas dans le dossier analytique ou annexe.
- **Le dossier « analytique »** constitué au fur et à mesure du déroulement de la phase de vérification. Il comporte pour chaque section du programme de vérification :
- Les feuilles de couverture ;
 - Les papiers de travail détaillés, les documents des audités sur la base desquels l'auditeur a travaillé, les tableaux explicatifs...
 - Les FRAP qui ont été ouvertes puis annulées.
 - Le dossier « annexe » : Listings collectés, la documentation sur le thème traité, les rapports d'organisation et des consultants extérieurs...

LA CONSISTANCE DES DOSSIERS D'AUDIT



**GUIDE DES TECHNIQUES ET OUTILS POUR LA
CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE**

SOCIETE DE DRAGAGE DES PORTS 'DRAPOR'

STRUCTURE D'AUDIT INTERNE ET DE CONTROLE DE GESTION

GUIDE DES TECHNIQUES ET OUTILS POUR LA CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE



ميرت الموانئ

Dragage des Ports

Septembre 2001

TABLE DES MATIERES

| | |
|---|-----------|
| 1- ORGANISATION DE LA PREUVE EN AUDIT | 1 |
| 2- TERMINOLOGIE | 1 |
| 3- TECHNIQUES ET OUTILS UTILISES LORS DES DIFFERENTES PHASES D'UNE MISSION D'AUDIT | 2 |
| 3.1- La prise de connaissance du sujet à auditer | 3 |
| A- L'analyse économique et financière | 3 |
| B- L'analyse statistique du volume et des types de transactions | 3 |
| C- Les diagrammes de circulation | 3 |
| D- La grille d'analyse des tâches | 4 |
| E- L'organigramme fonctionnel | 5 |
| F- Le questionnaire de synthèse | 5 |
| 3.2- L'identification des risques | 5 |
| A- Les démarches d'analyse des risques | 5 |
| B- Les bases d'analyse des risques par les processus | 5 |
| 3.3- La définition des objectifs de l'audit et l'élaboration du programme d'audit | 6 |
| 3.4- La phase de vérification | 6 |
| 4- EVALUATION DE L'INTERVENTION DES AUDITEURS INTERNES | 11 |

Afin d'évaluer la crédibilité d'une preuve d'audit, on doit en principe considérer que :

- Les éléments probants obtenus de l'extérieur de l'entité ont une force probante plus élevée que ceux obtenus au sein de l'entité ;
- Les éléments probants obtenus de personnes non liées (hiérarchiquement) ont une force probante plus élevée que ceux obtenus de personnes liées ;
- Les éléments probants obtenus au sein de l'entité ont une force probante plus élevée lorsque le contrôle interne est efficace ;
- Les éléments probants obtenus directement par le biais d'une comparaison, d'un examen, d'une observation ou d'un contrôle physique ont une force probante plus élevée que ceux obtenus indirectement par le biais d'une enquête effectuée par autrui ;
- Les éléments probants obtenus sous la forme de documents et d'affirmations écrites ont une force probante plus élevée que ceux résultant de déclarations orales ;
- Les éléments probants obtenus à partir de plusieurs sources et suggérant la même conclusion ont une force probante plus élevée que ceux obtenus à partir d'une seule origine.

La pertinence des preuves d'audit dépend de leurs liens avec les assertions pour lesquelles elles sont recherchées. L'auditeur doit donc essayer de recueillir des preuves susceptibles de couvrir les risques inhérents et de permettre d'identifier les erreurs et irrégularités qui, seules ou cumulées, risquent d'être significatives. Les preuves d'audit peuvent concerner plus d'une assertion à la fois.

Par ailleurs, les valeurs probatoires des techniques utilisées en audit sont classées dans l'ordre décroissant suivant :

1. Les observations physiques directes (la vue et le toucher) ou indirectes (documents authentiques, documents contractuels...);
2. Les rapprochements et les reconstitutions ;
3. Les questionnaires et les comptes rendus d'interviews confirmés par les responsables en cause. Le langage et l'interaction sont susceptibles de générer des subjectivités ;
4. Les questionnaires de contrôle interne et le digramme de circulation. Leur faillibilité provient des raisonnements que ces techniques induisent ;
5. Les questionnaires aux choix multiples et les interviews. Ils cumulent les défauts des techniques 3 et 4 ;
6. Les interrogations de fichiers informatiques et les sondages statistiques. Il faudra prendre les précautions théoriques et pratiques nécessaires pour que les méthodes soient objectives et faibles lors des interprétations.
7. L'analyse quantitative qui doit rester un outil de compréhension et un préalable aux autres analyses.

2- TERMINOLOGIE

Il faudrait être vigilant dans le choix des mots utilisés dans la rédaction des rapports d'audit. Ainsi, *les dérivés qualitatifs* basés sur une appréciation subjective des conséquences d'un problème sont à proscrire. A titre d'illustration :

- ✓ Un fait n'est "essentiel" que s'il est susceptible de mettre en péril l'entreprise elle-même.

- ✓ Un fait n'est "important" que s'il génère des conséquences durablement dommageables ou repérables moyennant des frais importants.

Il est pour cela recommandé d'utiliser, autant que possible, la terminologie technique définie dans les documents ci-après :

- ❖ *Norme ISO 9000 – Version 2000* : Système de management de la qualité – Principes essentiels et vocabulaire.
- ❖ *Des mots pour l'audit* – ouvrage édité par l'IFACI et l'Institut International de l'Audit Social (I.A.S).

3- TECHNIQUES ET OUTILS UTILISES LORS DES DIFFERENTES PHASES D'UNE MISSION D'AUDIT

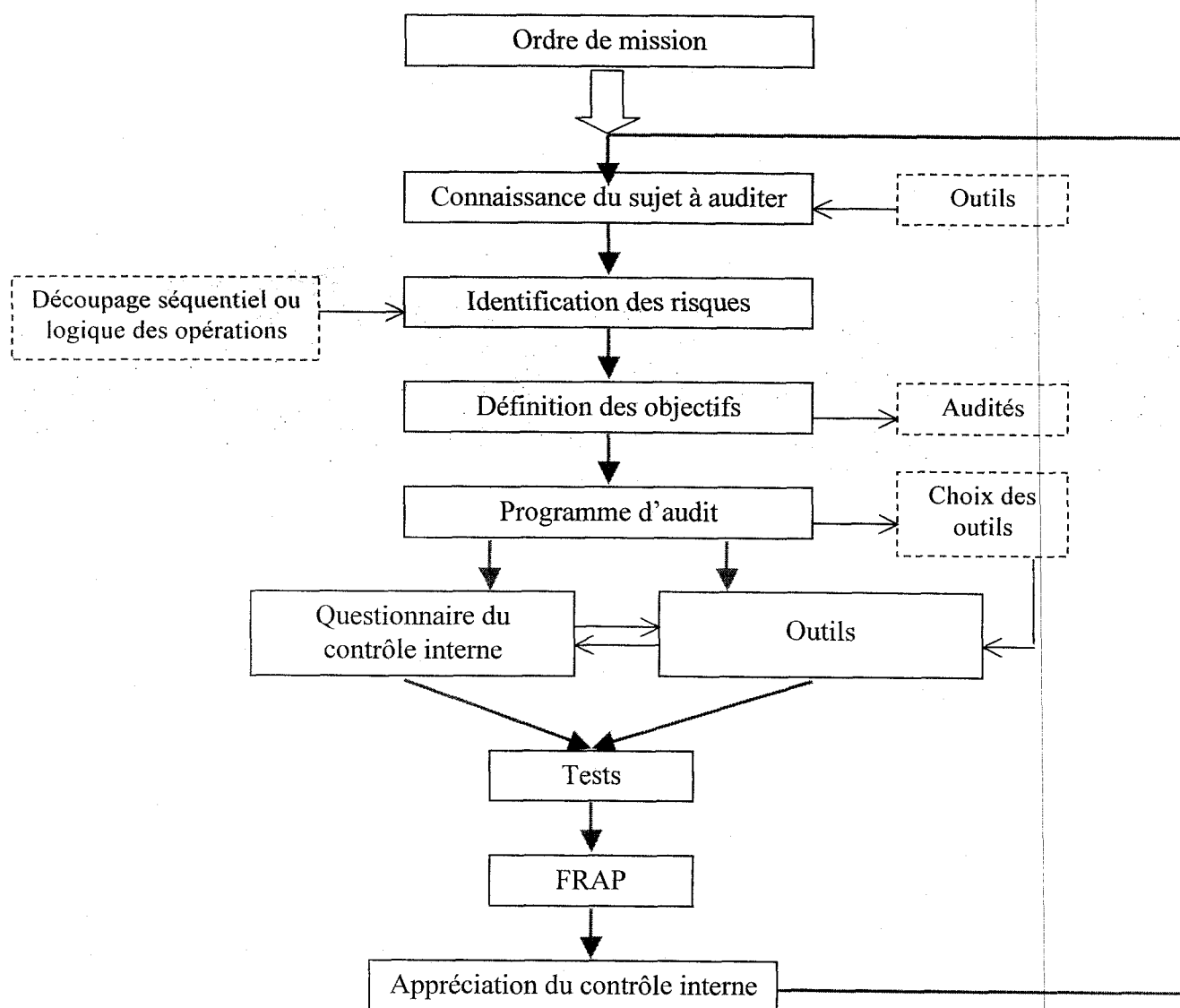


Schéma simplifié de conduite d'une mission d'audit

3.1- LA PRISE DE CONNAISSANCE DU SUJET A AUDITER

Les techniques usuellement utilisées lors de la prise de connaissance du sujet à auditer sont :

A- L'analyse économique et financière

L'analyse économique et financière permet de situer l'importance du sujet à auditer, de mesurer les enjeux et d'analyser l'évolution de l'activité dans le temps et par rapport au contexte et ce en vue d'orienter le programme de vérifications.

Cette analyse porte notamment sur :

- L'étude du budget de l'année en cours et de l'année suivante ;
- L'analyse ABC des clients et fournisseurs (classement par ordre d'importance dans le chiffre d'affaire réalisé ou les commandes passées) ;
- Le suivi d'évolution des indicateurs de performance ou de service assuré...

Nota :

- Les ratios à calculer doivent être en conformité avec les objectifs fixés dans le plan d'approche (éviter la dispersion inutile) ;
- Vérifier par cette technique que le sujet de la mission d'audit concerne effectivement les enjeux essentiels de l'entreprise.

B- L'analyse statistique du volume et des types de transactions

L'analyse statistique du volume et des types de transactions contribue à situer les enjeux et à former une opinion sur le sujet à auditer et ce par analyse d'éléments statistiques globaux, non comptables et exprimées en volume (non pas en valeur).

L'analyse porte sur des chiffres brutes (nombre de commandes, factures, articles en stock...) ou sur des ratios (nombre de commandes par personne, taille moyenne d'une commande, nombre d'avoirs par factures...). Elle se fait par comparaisons chronologiques (évolution d'une donnée dans le temps) ou synoptiques (entre départements de la même entreprise) ou par recherche de corrélations (exemple : les ouvrages produits par l'atelier de reprographie et les quantités de papiers consommés pour produire ces ouvrages).

L'objet de l'analyse porte sur :

- *Les variations anormales* (brusques, forte amplitude) ;
- *Les différences significatives* d'un département à un autre ;
- *Les évolutions illogiques* (contraires aux corrélations élaborées au sein de la société).

Les anomalies constatées, qu'elles soient apparentes ou réelles, doivent être expliquées par la suite de la mission d'audit.

C- Les diagrammes de circulation

C'est la photographie de la circulation, au sein et entre les entités concernées, des informations à traiter et des documents qui les véhiculent. Ils permettent ainsi de suivre :

- ◆ *Pour chaque document*, le nombre d'exemplaires établis, à qui les adresse t'on ?, où arrivent-ils ? et puis qu'en fait t'on ?. L'auditeur se procurera un spécimen ainsi qu'une copie non vierge de chaque document en vue d'une vision plus précise sur son utilité.
- ◆ *Pour chaque information* : l'origine, le traitement, la destination et l'usage qu'il en est fait.

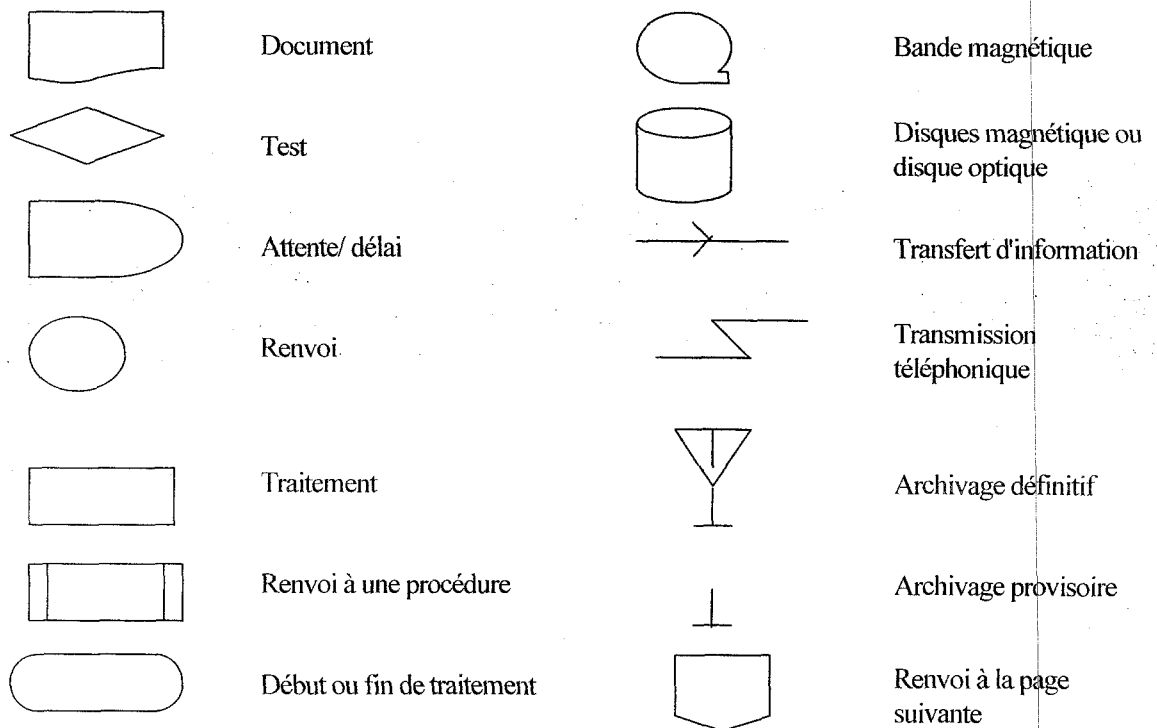
Le diagramme de circulation représente en fait soit la schématisation graphique d'un processus, soit la retranscription graphique d'une procédure écrite.

Les points forts de cet outil résident dans la clarification des points de contrôle et des interfaces entre les entités.

Le diagramme de circulation permet notamment après son retraitement de :

- Révéler à l'entreprise les insuffisances en terme d'information de certains services ou au contraire la surcharge d'autres ;
- S'assurer que les documents sont bien conçus pour l'utilisation qui est demandée, qu'ils répondent bien à ce que l'on attend d'eux et qu'ils ont une utilité certaine ;
- Optimiser l'implantation des postes de travail en rapprochant les personnes qui doivent souvent communiquer ;
- Détecter les insuffisances du contrôle interne.

L'élaboration du diagramme de circulation suppose l'utilisation de symboles prédéfinis (comme indiqués ci-après) et le choix d'un mode de présentation.



D- La grille d'analyse des tâches

La grille d'analyse des tâches permet, grâce à une confrontation entre la liste exhaustive des tâches et les personnes nommément désignées pour leur exécution, de voir notamment la répartition de la charge de travail à un instant t, les manquements à la séparation des tâches et les tâches non réalisées, répétées...

Cette grille se présente comme suit :

| <i>Liste des tâches</i> | <i>Responsable</i> | <i>A</i> | <i>B</i> | <i>C</i> | <i>Non réalisée</i> |
|-------------------------|--------------------|----------|----------|----------|---------------------|
| | | | | | |
| | | | | | |

E- L'organigramme fonctionnel

Il est développé sur la base des fonctions existantes au sein de l'organisation. Son intérêt réside dans le fait que, par confrontation avec l'organigramme hiérarchique (qui désigne les individus) et les fiches postes, il permet de s'assurer que toutes les fonctions existantes sont remplies.

F- Le questionnaire de synthèse

Il est recommandé, pour l'élaboration du questionnaire de synthèse, de consulter les questionnaires types donnés ci-après :

- Questionnaire d'évaluation du contrôle interne¹.
- Questionnaire type de contrôle interne² ;
- Guide de Self-audit³.

3.2- L'IDENTIFICATION DES RISQUES

A- Les démarches d'analyse des risques

L'analyse des risques se base essentiellement sur deux démarches :

- ***La cartographie des risques*** : Document synthétique qui a pour finalité d'identifier les risques, de les évaluer et de les hiérarchiser. Elle est basée notamment sur les objectifs retenus par la société, une définition adaptée du risque (en fonction de l'activité et de l'organisation de la société) et des critères de hiérarchisation des risques.
- ***L'analyse par processus*** : C'est le mode de description le plus adapté à l'identification des risques opérationnels. Ces limites résident dans l'incapacité à intégrer les risques stratégiques (notamment ceux liés à l'environnement), ceux découlant d'incohérence entre les différents objectifs déclinés (à l'échelle de l'entreprise) et ceux résultant de l'inadéquation entre les objectifs et les moyens mis en œuvre.

B- Les bases d'analyse des risques par les processus

L'identification des risques par processus se fait à travers la décomposition de chaque activité à étudier *en stades d'exploitation élémentaires* retraçant toutes phases depuis la réalisation du fait économique et jusqu'à son inscription en comptabilité et dans les tableaux de bord.

Il s'agit d'effectuer un découpage du sujet à auditer en unités de bases élémentaires correspondant à des opérations concrètes et précises puis à analyser la liste points de contrôle essentiels (que l'on doit normalement rencontrer).

Le découpage peut se faire de différentes manières : par phases successives, par domaines liés, par mode de gestion (combinaison de l'organisation, le fonctionnement et le pilotage), par questions (réponses aux questions qui ?, quoi ?, comment ?, quand ? où ?, avec quoi ? & pourquoi ?) par actes de gestion (PODCC) ou par nature d'activité.

¹ COOPERS & LYBRAND et IFACI - *La nouvelle pratique du contrôle interne* - cinquième tirage 2000 - Les éditions d'organisation, Paris 1994 - pages 46 à 48, 68 & 69, 93 & 94, 106 & 107.

² IFACI (groupe de recherche sous la direction d'Olivier LEMANT) - *La conduite d'une mission d'audit interne* - 2^{ème} édition - Centre de Librairie et d'Éditions techniques (CLET), Paris 1995 - pages 198 et 199.

³ Olivier LEMANT & Pierre SCHICK - *Guide de Self-audit* - IFACI - Les éditions d'organisation, Paris 1995 - pages 16 à 27.

Le découpage *par phases successives* est intéressant lorsque la dimension chronologique constitue un guide. Après détermination des différentes phases, il s'agit alors de relever, pour chaque phase, les objectifs spécifiques, puis de préciser les modalités de fonctionnement qui garantissent l'atteinte des objectifs (POCA : les pratiques de l'organisation communément admises) et enfin de compléter par un regard thématique pour détecter les points non abordés.

La recherche des facteurs de risque peut se faire alors de deux manières :

| <i>Démarche d'identification Risque</i> | <i>Par le fonctionnement constaté</i> ↑ | <i>Par la conception de l'organisation</i> |
|---|---|---|
| <i>Impacts</i> | Non atteinte des résultats par rapport aux objectifs visés | Doutes sur l'atteinte des résultats par rapport aux objectifs visés |
| <i>Manifestations</i> | Preuve par les dysfonctionnements constatés et les indicateurs d'anomalies | Illustration par la description des incidents possibles et preuves fournies par les incidents constatés |
| <i>Facteurs de non qualité</i> | Explication par la mise en évidence des facteurs de risque correspondants ↓ | Recherche des facteurs de risque par comparaison de l'organisation à un référentiel |

❖ *Par « le fonctionnement constaté »* : L'auditeur examine les tâches et les résultats, puis successivement les méthodes, les moyens et les ressources, les responsabilités et les objectifs. Dans chaque domaine étudié, des indicateurs d'anomalies (ratios, résultats, dysfonctionnements...) sont utilisés. Par raisonnement inductif, les facteurs de risque possibles sont identifiés.

Cette démarche a l'avantage de s'appuyer sur les faits non contestables. Sa fiabilité dépend de la pertinence du choix des indicateurs. Son principal inconvénient est d'écarter de l'analyse les potentialités de non performance et les processus sur lesquels aucun incident n'a été relevé (même s'ils sont défailants).

❖ *Par « la conception de l'organisation »* : L'auditeur identifie, par l'étude de la conception de l'organisation, les anomalies probables dans les opérations et les risques résultants sur les résultats. Les lacunes identifiées sont étayées par des dysfonctionnements constatés.

3.3- LA DEFINITION DES OBJECTIFS DE L'AUDIT ET L'ELABORATION DU PROGRAMME D'AUDIT

La définition des objectifs de l'audit formalise les axes d'investigation et les limites de la mission d'audit. Il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit pour le donneur d'ordre et les audités. Il définit également l'ensemble des tâches et opérations que doit réaliser l'auditeur, pour une procédure, opération ou contrôle donnés.

Ainsi, le responsable de la mission d'audit est en mesure de l'organiser, de la planifier, de mieux en estimer le temps et le coût.

3.4- LA PHASE DE VERIFICATION

Durant la phase de vérification, l'équipe d'audit va procéder à la vérification et à l'étude de toutes les preuves nécessaires qui lui permettra de s'engager et de conclure sur le degré d'atteinte et de maîtrise des objectifs recensés dans le rapport d'orientation.

Les techniques utilisées durant cette phase :

- ◆ **Les vérifications** : Les plus répandues sont celles arithmétiques (reprise des calculs réalisés préalablement).
- ◆ **Les rapprochements** : Confirmer l'identité d'une information obtenue à partir de deux sources non liées. Il s'agit d'une *vérification ponctuelle* et à posteriori, par d'autres sources ou moyens de la validité d'un fait, d'une affirmation ou d'une déclaration.
Les rapprochements sont particulièrement utilisés dans les audits de conformité.
- ◆ **Les reconstitutions** : C'est le rétablissement d'un résultat, à partir d'éléments réels et ponctuels, soit par utilisation du processus lui-même, soit par mise en œuvre de processus différents mais homologue au premier contrôle.
Les reconstitution sont particulièrement utilisées dans les audits d'efficacité.
- ◆ **Les observations physiques** : C'est la constatation de la *réalité instantanée* de l'existence et du fonctionnement d'un processus, d'un bien, d'une transaction ou d'une valeur. Elles sont particulièrement utilisées dans les audits de conformité.

Deux modes d'observations physiques peuvent être employés :

- **L'observation directe** : c'est la vérification détaillée et visuelle d'un descriptif donné avec le bien ou le processus correspondant en vue de porter un avis sur l'état physique et/ ou de fonctionnement à l'instant de l'observation. Exemple, l'observation d'un bien quantitativement par l'inventaire ou qualitativement par l'état de fonctionnement.

Cette démarche comprend :

- **L'examen et le contrôle d'un inventaire physique effectué par les agents de la société** : Cette démarche s'applique aux stocks et aux immobilisations, éventuellement à l'inventaire d'effets en portefeuille ou le contrôle d'espèces en caisse. L'auditeur interne n'a pas alors la prétention de vérifier par lui-même l'intégralité des actifs concernés mais plutôt de :
 - Déterminer si la procédure mise en place est fiable ;
 - Observer si la procédure est correctement appliquée par le personnel ;
 - Effectuer des tests de vérification par sondages.
- **Le contrôle de l'existence physique d'un actif** qui vise à s'assurer non seulement de l'existence d'un actif mais aussi de sa propriété effective. Cette procédure peut concerner en particulier les effets à recevoir et l'espèces dans les caisses.
- **L'observation indirecte** :
 - Soit par *consultation directe des documents représentatifs du droit ou de l'engagement* (contrats, courriers, certificats de propriété industrielle...) ;
 - Soit par *correspondance avec des tiers concernés, liés au sujet par des relations juridiques précises et strictes ou par des relations contractuelles simples*.

Pour les documents, il y a lieu de vérifier l'authenticité, la signature, la régularité...

Quand les observations sont utilisées, elle ne doivent pas être réalisées de manière clandestine et ponctuelles. Les constats effectués doivent faire l'objet d'une validation.

- ◆ **La narration** : Elle consiste à demander à Monsieur X d'expliquer ce qu'il fait.

- ◆ **Les interviews** : Les règles de bonne conduite d'une interview préconisées sont :
 - ✓ Respecter de la hiérarchie (sauf urgence particulière, l'auditeur interne ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur) ;
 - ✓ Rappeler à l'audité la mission et l'objectif de l'interview au préalable de son démarrage ;
 - ✓ Evoquer essentiellement les difficultés, les points faibles et les anomalies rencontrées (il ne s'agit pas d'un entretien, d'une conversation ou non plus d'un interrogatoire) ;
 - ✓ Résumer les conclusions de l'interview à l'audité et ce avant de leur communication aux responsables concernés (pratique de la reformulation) ;
 - ✓ Conserver l'approche système (on ne s'intéresse pas aux hommes).

La conduite d'une interview passe par les étapes suivantes :

- *1ère étape - La préparation de l'interview* : Il s'agit essentiellement de définir le sujet de l'interview, connaître l'audité (activités, responsabilités, place dans la hiérarchie, profil...), élaborer le questionnaire du contrôle interne et prendre un rendez-vous avec la personne à rencontrer.
 - *2ème étape - Le début de l'interview* : L'auditeur doit se présenter et rappeler à l'audité la mission menée et l'objectif de cette interview.
 - *3ème étape - Les questions* : Il est important de :
 - S'assurer que les propos tenus par l'audité ont été bien compris.
 - Laisser l'audité s'exprimer. Les réponses obtenues doivent être notées sans que cela ne puisse entraver la bonne marche de l'interview. Par ailleurs, les instants de silence doivent être proscrits.

Ecouter, orienter et ne pas porter de jugements
 - *4ème étape - La conclusion* : Il s'agit de valider les principaux points abordés par l'audité, de lui demander si d'autres points importants n'ont pas été soulevés et de le remercier du temps accordé à l'interview.
 - *5ème étape - L'élaboration du compte rendu*. Il doit intervenir dans des délais courts (après l'entrevue) et se focaliser essentiellement sur les points importants.
- ◆ **Le sondage** : Est appelé sondage en audit, un « *test représentatif* » basé sur toute méthode de sélection d'un individu (facture, écriture, article...) en vue d'effectuer un contrôle sur cet individu. La nature du contrôle opéré dépend de l'objectif visé : Contrôle arithmétique, comparaison avec un autre document, contrôle de la présence d'un visa ou d'une autorisation, vérification de l'existence d'un article en stock...etc.

Un sondage peut être basé ou non sur une méthode statistique. L'auditeur est libre de choisir la méthode la plus efficace et la mieux adaptée au cas traité.

Les étapes à exécuter pour la réalisation d'un sondage sont : La détermination des objectifs du sondage (avec prise en compte dans l'analyse du degré de confiance recherché, du taux d'erreur acceptable, du taux d'erreur attendu, des possibilités de stratification...), la définition de la population, de l'échantillon et des conditions d'exception, la détermination de la taille de l'échantillon, le choix des méthodes d'échantillonnage, l'exécution des travaux d'audit et enfin l'évaluation des résultats d'audit.

Nota :

⇒ **L'échantillonnage en audit**

L'échantillonnage d'audit, effectué en utilisant une approche statistique ou une approche basée sur le jugement professionnel de l'auditeur, a pour objectif la détermination d'un échantillon qui possède des caractéristiques représentatives de la population mère.

A l'inverse des méthodes probabilistes de sélection, l'opportunité d'inclure le jugement professionnel dans la sélection d'un échantillon n'est pas scientifiquement démontrée. Par conséquent, les résultats de l'échantillonnage constitué sur la base d'un jugement professionnel, ne peuvent faire l'objet d'une évaluation statistique.

Quand, il est opté pour la sélection d'un échantillon sur la base du jugement professionnel de l'auditeur, il faudrait s'assurer qu'aucun biais, qui fausserait l'efficacité de la sélection et du caractère représentatif de l'échantillon, n'a été introduit.

⇒ **Le sondage statistique**

Le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations effectuées sur l'échantillon, avec une certitude spécifiée et une précision désirée.

Les dix commandements du sondage statistique, selon L.B Sawyer, sont :

1. Ne pas faire de sondage que s'il est adapté à l'objectif de l'audit.
2. Bien connaître la population concernée. Celle-ci doit être homogène, accessible et dénombrable. Eviter les populations mal définies, incomplètes et aux frontières indécises.
3. Le choix de l'échantillon doit se faire selon une méthode aléatoire.
4. Pas de biais personnel (ne pas s'efforcer d'atteindre un résultat prédéfini).
5. L'échantillon doit rester aléatoire en dépit des configurations particulières de la population.
6. Ne pas extrapoler de façon déraisonnable.
7. Ne pas perdre de vue la réalité : trop jongler avec les chiffres ne doit pas faire oublier la configuration initiale.
8. Stratifier chaque fois que cela réduit la dispersion de l'échantillon.
9. Ne pas fixer, sans nécessité, des niveaux de confiance élevés.
10. Ne pas s'arrêter aux résultats statistiques : rechercher les causes.

Ainsi, la mise en œuvre de cette technique par l'auditeur se fait en quatre étapes :

- **La préparation physique du sondage** consiste en :
 - ✓ *La position du problème* : caractérisation de la population de référence (ensemble des éléments constitutifs, taille...) et la détermination de l'objet du contrôle (le caractère à estimer : une valeur ou une proportion).
 - ✓ *La fixation du niveau de confiance* ou le degré de certitude avec lequel sera formulé le résultat. Ce niveau de confiance est de 90% dans le cas d'un faible enjeu, 95% le niveau standard ou 99% si l'enjeu est important.
- **Le prélèvement d'un premier échantillon** : Il s'agit de prélever, par une table de nombre au hasard, par prélèvement d'un premier individu puis la sélection des autres à l'aide d'un pas fixe qui permet de balayer la totalité de la population mère..., un échantillon de n individus sur une population mère comportant N . Il faudra, dans ce dernier cas, s'assurer que le mode de rangement des individus de la population mère est indépendant du caractère étudié.

- **Les observations de faits et calculs des paramètres de l'échantillon** : Il s'agit de déterminer les paramètres de l'échantillon (moyenne, écart type, étendue de l'intervalle de confiance, la fourchette de variation des résultats ...). Le tableau donnée en fin de paragraphe rappelle les formules utilisées.
- **La formulation du résultat** : Le résultat final sera rapporté à la population mère sur la base du niveau de confiance préalablement arrêté.

| Type de sondage Paramètre | Détermination d'une valeur, montant ou une quantité | Proportion ou fréquence |
|---|---|--|
| Caractère à extrapoler | $X_i =$ Valeur trouvée ou écart entre valeur trouvée et valeur « connue » | $X_i = 1$ si oui ou catégorie désirée $X_i = 0$ si non ou catégorie non désirée |
| Moyenne | $m = (x_1 + x_2 + x_3 + \dots + x_n) / n$ | $P_{obs} = (x_1 + x_2 + x_3 + \dots + x_n) / n$ |
| Écart type | $s = \sqrt{(x_1^2 + x_2^2 + x_3^2 + \dots + x_n^2) / n - m^2}$ | $s = \sqrt{P_{obs}(1 - P_{obs})}$ |
| Demi intervalle de confiance | $a = s \cdot t / \sqrt{n_0}$ $n_0 = n \cdot N / (N - n)$ Si $P = 90\% \rightarrow t = 1,65$ - $P = 95\% \rightarrow t = 1,96$ & $P = 99\% \rightarrow t = 2,58$ | |
| Fourchette | $m \pm a$ | $P_{obs} \pm a$ |
| Augmentation de la taille d'échantillon si la précision initiale est insuffisante | $n_0 = (s \cdot t / a)^2$ s étant l'écart type du prééchantillon & t et a valeurs désirés $\Rightarrow n = n_0 \cdot N / (N - n_0)$ On prélève le complément à n de la taille de l'échantillon puis on reprend le calcul de m ou P_{obs} , s & a | |
| Formulation du résultat | Il y a P chances sur 100 pour que la valeur réelle du caractère sur la population soit compris entre $m - a$ & $m + a$ | |

Tableau A3.4 – Les bases pour la conduite d'un sondage statistique

- ◆ **Les Technique d'Audit Assisté par Ordinateur (TAAO)** : Cette pratique consiste à extraire selon certains critères et éventuellement traiter des informations existant sur les supports électronique de l'entreprise. Ces techniques suppriment une partie importante de l'aspect mécanique du travail de vérification. En effet, l'informatique offre des moyens d'aller chercher des informations éparses, de les rassembler, de les comparer, de les trier et de les mettre en relation avec d'autres informations. Le recours à ces méthodes reste toutefois conditionné par la capacité de l'entité auditée à fournir les données dont l'auditeur a besoin au bon moment et sous une forme qu'il pourra lire avec ses logiciels.

- ◆ **Les méthodes d'analyse des causes et des effets**

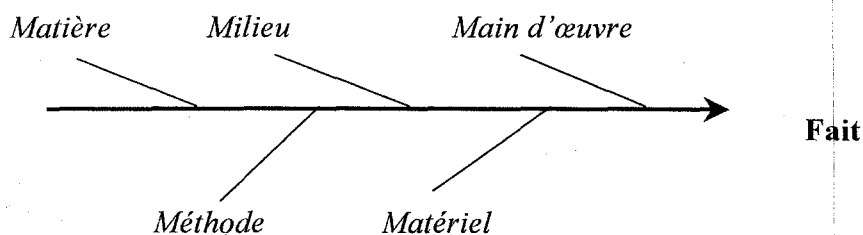
- **Le digramme d'ISHIKAWA** : Il visualise de façon simple l'ensemble des causes potentielles concernant le constat d'un effet.

La méthode est basée sur le processus suivant :

- Identifier le problème en terme d'effet, par exemple: l'altération d'un produit.
- Incrire le problème dans un cadre, puis tracer une flèche horizontale dont la pointe rejoint le côté gauche du cadre : C'est la flèche principale
- Regrouper les causes potentielles en familles, les 5 M :
 - Main d'œuvre (personnel, qualification, formation, expérience...)

- Matériel (équipement, machine, vitesse, pression...);
- Matière (matière première, composant, matériaux, pièce...), Méthode (spécification, instruction, procédure...);
- & Milieu (Espace, lumière, bruit, vibration, chaleur, poussière, humidité...).
- o Tracer les flèches secondaires correspondant au nombre de familles potentielles identifiées, et les raccorder à la flèche principale.
- o Identifier chaque flèche secondaire par le nom d'une des familles de causes potentielles.
- o Inscrire sur des mini-flèches les causes rattachées à chacune des familles, toutes les causes doivent être retenues.
- o Vérifier que toutes les causes potentielles apparaissent sur le diagramme.
- o Le diagramme réalisé, il faut alors rechercher les causes réelles du problème.

Le diagramme d'ISHIKAWA se présente alors comme suit :



- *Le diagramme de PARETO* : Il met en évidence ce qui est important par rapport à ce qui est trivial. Il oriente le choix prioritaire sur le principe du 20/80 (80% des effets sont dus à 20% des causes).

Le diagramme de PARETO se présente sous la forme d'un graphique à 2 axes :
 Horizontal : éléments constituant le sujet traité (exprimés avec la même unité) et
 vertical : données concernant chaque élément.

L'élaboration du diagramme de PARETO consiste en :

- o Exprimer les éléments constituant le sujet avec la même unité.
- o Tracer un axe horizontal et le diviser en segments égaux au nombre d'éléments concernés par le sujet.
- o Classer par ordre décroissant les données sur l'axe horizontal.
- o Tracer un second axe vertical de 0% à 100%.
- o Tracer les sommes cumulées des données, en %.

4- EVALUATION DE L'INTERVENTION DES AUDITEURS INTERNES

Une grille d'évaluation des interventions des auditeurs est donnée dans l'ouvrage « La direction d'un service d'audit interne »⁴. Cette grille est destinée à recueillir le feedback des audités sur le déroulement des différentes phases et ce en vue d'identifier les points forts à consolider et les faiblesses auxquelles il faudrait remédier.

⁴ IFACI – *La direction d'un service d'audit interne* – Imprimerie Compédit Beauregard, Paris 1995 / annexe 2 du chapitre S3 – pages 178 à 181.

**ANNEXE 5 : FICHES POSTE / PROFIL DES CADRES DE
LA STRUCTURE EN CHARGE DE L'AUDIT INTERNE
ET DU CONTROLE DE GESTION**

FICHE POSTE / PROFIL DU RESPONSABLE DE L'ENTITE

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Auditeur Interne chargé du Contrôle de Gestion

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

1 - IDENTIFICATION DU POSTE

INTITULE DU POSTE :

Auditeur Interne chargé du Contrôle de Gestion

INTITULE DU POSTE DU SUPERIEUR HIERARCHIQUE :

Président du Directoire

2 - MISSION DU POSTE

L'Auditeur Interne chargé du Contrôle de Gestion est responsable de l'évaluation et de l'audit de la gestion générale de l'entreprise.

Il assure pour cela le suivi des réalisations des objectifs de développement et de rentabilité des différents secteurs d'activité de l'Entreprise et conseille les unités opérationnelles pour une utilisation optimale des moyens qui leur sont affectés.

Il est par ailleurs le garant du respect des règles et principes pour une bonne maîtrise des projets et des activités de l'Entreprise.

3 - DIMENSION DU POSTE

EFFECTIF SUBORDONNE :

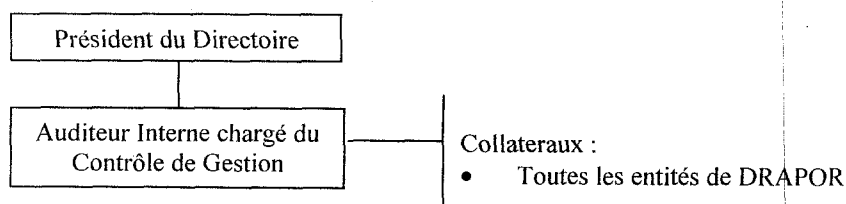
- 2 cadres
- 1 secrétaire

VOLUME OU NIVEAU D'ACTIVITE GERE :

-
-

4 - RELATIONS INTERNES ET EXTERNES

LLAISONS HIERARCHIQUES :



LLAISONS FONCTIONNELLES : Toutes les entités de DRAPOR

LLAISONS EXTERNES : Auditeurs, consultants et experts externes.

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Auditeur Interne chargé du Contrôle de Gestion

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

5 - ACTIVITES DU POSTE

AUDIT INTERNE

- ✓ Elaborer, à l'issue d'un diagnostic détaillé intégrant l'analyse des risques encourus, les plans d'audit (annuel et pluriannuel).
- ✓ Déterminer la durée de la mission, ainsi que la composition de l'équipe nécessaire pour atteindre les objectifs fixés.
- ✓ Etablir, pour chaque mission, un budget de dépenses puis contrôler le caractère raisonnable et utile des frais encourus.
- ✓ Superviser le travail des auditeurs internes lors des missions.
- ✓ S'assurer du respect de la méthodologie de la structure d'audit interne et de la qualité des travaux, recommandations et présentations faites aux responsables des entités auditées.
- ✓ Apporter à l'équipe d'audit tous les conseils et l'assistance nécessaires, notamment pour les aspects techniques et la rédaction des conclusions.
- ✓ Entretenir avec la hiérarchie auditée des contacts réguliers en vue d'apprécier notamment leur degré de satisfaction à l'issue de chaque mission d'audit interne.
- ✓ S'assurer du bon achèvement des missions d'audit interne : archivage des dossiers de travail, rapports de temps, coûts réels encourus...

SYSTEME D'INFORMATION ET DE REPORTING

- ✓ Fournir régulièrement au Directoire les informations nécessaires sur l'évolution des coûts, sur les écarts significatifs constatés et sur les résultats de la société.
- ✓ Elaborer périodiquement des documents de synthèse sur l'activité de l'entreprise à l'intention du Directoire.
- ✓ Veiller à la fiabilité et l'efficacité du système d'information de l'entreprise.
- ✓ Veiller à la collecte, auprès des différentes entités, des données nécessaires à la tenue des tableaux de bord.
- ✓ Effectuer toutes les analyses de coûts utiles au directoire pour la prise de décision.

PILOTAGE STRATEGIQUE

- ✓ Consolider les différents paramètres centraux (ressources internes et externes, coûts, délais, ...).
- ✓ Consolider les reporting multi-opérationnels dans une vision globale des investissements.
- ✓ Faire assurer la pérennité du savoir faire financier et technique.

CONTROLE ET CONSEIL

- ✓ S'assurer de la préparation, par les unités auditées, d'un plan d'actions pour chaque recommandation et du respect des critères d'acceptabilité.
- ✓ Relancer les entités auditées en cas d'absence de réponse au plan d'action, discuter avec eux en cas d'insuffisance et saisir le Directoire en cas de difficulté.

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Auditeur Interne chargé du Contrôle de Gestion

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

5 - ACTIVITES DU POSTE (SUITE)

CONTROLE ET CONSEIL (SUITE)

- ✓ Pour l'ensemble des missions d'audit, s'assurer de la mise en œuvre effective par les audités des actions convenues dans les plans d'actions.
- ✓ Participer à la création « d'outils marketing » permettant de susciter des demandes de missions : charte d'audit, supports de présentation...
- ✓ Répondre aux demandes de conseils et d'assistance émises par les différentes entités de DRAPOR.
- ✓ Coordonner l'activité du département avec celle des auditeurs externes et des cabinets de conseil en vue d'optimiser les travaux et les coûts de leurs interventions.
- ✓ Assurer le suivi de l'évolution des résultats par activités ou par lignes de produits, par rapport aux plans, budgets et objectifs.
- ✓ Identifier les écarts, par rapport aux prévisions, et en rechercher les causes.
- ✓ Informer le Directoire sur les situations constatées et les évolutions prévisibles.
- ✓ Proposer les améliorations de gestion permettant le meilleur rendement et le maximum de rentabilité.

GESTION DE LA STRUCTURE D'AUDIT INTERNE ET DE CONTROLE DE GESTION

- ✓ Mener des enquêtes auprès des ex-audités et audités potentiels, afin de percevoir leur image de l'Audit Interne et du Contrôle de gestion, leurs attentes et les raisons de leurs réticences éventuelles.
- ✓ Apprécier les résultats généraux de la structure d'Audit Interne et de Contrôle de Gestion.
- ✓ Organiser les séminaires de formation : planification et établissement du programme de formation.
- ✓ Développer et mettre en place des politiques et procédures administratives nécessaires au bon fonctionnement de la structure d'Audit Interne et de Contrôle de Gestion.

6 - PRINCIPAUX RESULTATS ATTENDUS

- ✓ Assurer la sécurité du patrimoine et la performance des procédures internes.
- ✓ Réduire les risques internes et améliorer la fiabilité des systèmes d'information.
- ✓ Optimiser la programmation et l'organisation des missions d'audit interne.
- ✓ Assurer un reporting au Directoire sur le degré de conformité de l'action des différentes entités de DRAPOR.
- ✓ Garantir une grande réserve et confidentialité dans le traitement des informations.
- ✓ Réaliser des économies au niveau des frais de fonctionnement de l'Entreprise.

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Auditeur Interne chargé du Contrôle de Gestion

Date d'élaboration : 06/2001

Version 2

7 - INDICATEURS DE MESURE DES PERFORMANCES

INDICATEURS QUANTITATIFS

- Respect du plan d'audit ;
- Niveau des économies effectivement engendrées par les recommandations ;
- Nombre des demandes d'intervention par les entités de DRAPOR de la structure d'Audit Interne et de Contrôle de Gestion ;
- Taux de mise en œuvre des recommandations émises ;
- Respect du délai de production des rapports d'audit et de gestion.

INDICATEURS QUALITATIFS

- Qualité des rapports d'audit et de gestion ;
- Le « Zéro incident » (Le plan d'audit et sa mise en œuvre doivent identifier les problèmes locaux et anticiper leur matérialisation à l'échelle de l'Entreprise) ;
- Anticipations des écarts par rapport aux objectifs fixés par le directoire aux différentes unités de DRAPOR.

8 - PROFIL DU POSTE

FORMATION :

EXPERIENCE :

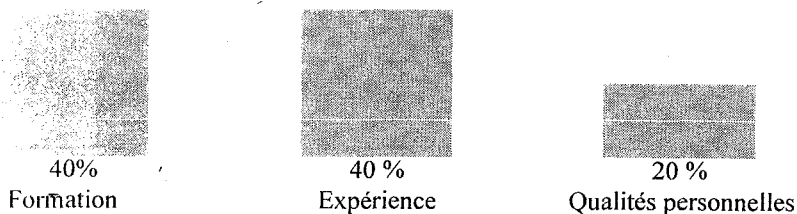
DUREE POUR MAITRISER LE POSTE :

- 1 à 2 an

QUALITES PERSONNELLES :

- Aisance en communication ;
- Grande capacité à convaincre ;
- Rigueur intellectuelle ;
- Pédagogie et sens de la communication ;
- Esprit de synthèse ;
- Capacité à travailler rapidement et à un rythme soutenu.

COMBINAISON SOUHAITEE :



FICHE POSTE / PROFIL DE L'AUDITEUR INTERNE

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Auditeur Interne

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

1 - IDENTIFICATION DU POSTE

INTITULE DU POSTE :

Auditeur Interne

INTITULE DU POSTE DU SUPERIEUR HIERARCHIQUE :

Auditeur Interne chargé du Contrôle de Gestion

2 - MISSION DU POSTE

L'auditeur interne participe dans le cadre d'une mission d'audit interne aux travaux de contrôle et d'analyse inhérents à un ou plusieurs aspects relatifs à l'activité audité. Il doit pour cela :

- Appliquer complètement et correctement le programme de travail qui lui a été assigné.
- Respecter la méthodologie et les procédures internes de la structure d'Audit Interne et de Contrôle de Gestion
- Assumer la responsabilité de ses travaux : fiabilité, qualité et célérité.

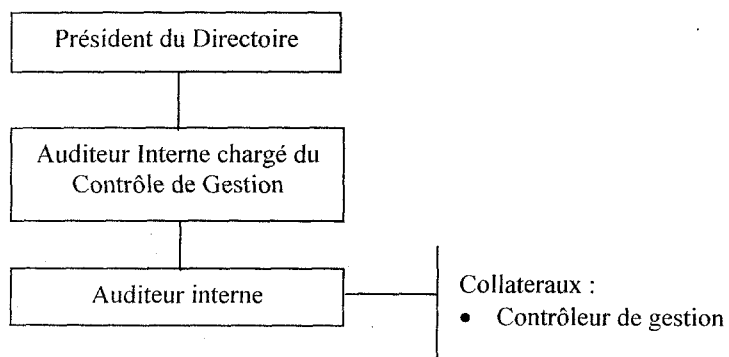
3 - DIMENSION DU POSTE

VOLUME OU NIVEAU D'ACTIVITE GERE :

-
-

4 - RELATIONS INTERNES ET EXTERNES

LLAISONS HIERARCHIQUES :



LLAISONS FONCTIONNELLES : Toutes les entités de DRAPOR

LLAISONS EXTERNES : Auditeurs externes.

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Auditeur Interne

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

5 - ACTIVITES DU POSTE

DISPOSITIONS GENERALES

- ✓ Réaliser les travaux d'audit assignés par l'auditeur interne chargé du contrôle de gestion et ce dans les délais prévus.
- ✓ Contrôler l'application des procédures, tant dans les entités internes que par les sociétés prestataires ;
- ✓ Vérifier la capacité des contractants à produire les Plans d'Assurance Qualité et à mettre en œuvre leur politique qualité ;
- ✓ Contrôler la régularité des dépenses à la demande du Directoire ;
- ✓ Vérifier la conformité de la gestion des marchés au regard des clauses des contrats et des textes réglementaires.
- ✓ Appliquer la méthodologie de la structure d'Audit Interne et auto contrôler la qualité du travail produit à l'issue de chaque mission d'audit.
- ✓ Veiller à l'établissement et l'entretien de relations harmonieuses et constructives avec les audités.
- ✓ Promouvoir l'image et la philosophie de la structure d'Audit Interne.

LORS DE LA PHASE DE LANCEMENT

- ✓ S'assurer que toutes les zones de risque du domaine audité ont été étudiées et que les risques potentiels ou les anomalies éventuelles ont été identifiés et quantifiés.
- ✓ Elaborer les Tableaux des risques et des Forces et des faiblesses Apparentes ainsi que le Rapport d'Orientation.
- ✓ Estimer avec l'auditeur interne chargé du contrôle de gestion la durée et la date des sections et les affecter aux auditeurs (Budget -Allocation- Planning- Suivi).

LORS DE LA PHASE DE VERIFICATION

- ✓ Conduire les entretiens avec les audités.
- ✓ En fonction des faiblesses constatées, réaliser des tests permettant de qualifier les anomalies décelées ;
- ✓ Adapter constamment le programme de travail en fonction de la matérialité des risques ou des anomalies constatées en cours de mission ;
- ✓ Tenir au courant l'auditeur interne chargé du contrôle de gestion de l'avancement du travail, des découvertes de risques ou anomalies importants ainsi que de toutes informations susceptibles de modifier les orientations de la mission.

PENDANT LA PHASE DE CONCLUSION

- ✓ Participer à la présentation des travaux d'audit aux responsables audités ;
- ✓ Elaborer des rapports, signaler les manquements dans l'application des procédures et proposer les améliorations à apporter ;
- ✓ Assurer la qualité des dossiers d'audit, y compris organisation et référencement.

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Auditeur Interne

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

6 - PRINCIPAUX RESULTATS ATTENDUS

- ✓ Assurer la sécurité du patrimoine et la performance des procédures internes.
- ✓ Réduire les risques internes et améliorer la fiabilité des systèmes d'information.
- ✓ Garantir une grande réserve et confidentialité dans le traitement des informations.
- ✓ Réaliser des économies au niveau des frais de fonctionnement de l'Entreprise.

7 - INDICATEURS DE MESURE DES PERFORMANCES

INDICATEURS QUANTITATIFS

- Nombre de missions d'audit ;
- Détection des écarts ;
- Respect du délai de production des rapports d'audit.

INDICATEURS QUALITATIFS

- Qualité des rapports d'audit (absence de demande d'informations complémentaires et de contestation par les audités des faits, leur analyse et de leur interprétation) ;
- Participation à l'amélioration du système qualité ;
- Satisfaction générale des audités.

8 - PROFIL DU POSTE

FORMATION : Ingénieur d'état + Formation complémentaire en audit interne

EXPERIENCE : Au moins deux ans dans un cabinet d'audit externe ou une structure d'audit interne

8 - PROFIL DU POSTE (SUITE)

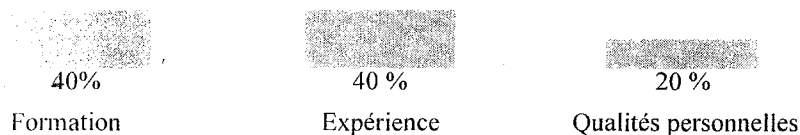
DUREE POUR MAITRISER LE POSTE :

- 1 à 2 an

QUALITES PERSONNELLES :

- Rigueur intellectuelle ;
- Pédagogie et sens de la communication ;
- Esprit de synthèse ;
- Capacité à travailler en équipe.

COMBINAISON SOUHAITEE :



FICHE POSTE / PROFIL DU CONTROLEUR DE GESTION

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Contrôleur de Gestion

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

1 - IDENTIFICATION DU POSTE

INTITULE DU POSTE :

Contrôleur de Gestion

INTITULE DU POSTE DU SUPERIEUR HIERARCHIQUE :

Auditeur Interne chargé du Contrôle de Gestion

2 - MISSION DU POSTE

Le Contrôleur de Gestion effectue les opérations suivantes :

- Le suivi des coûts, des ratios gestion et des indicateurs financiers au niveau des opérations des unités et des différentes structures de l'Entreprise ;
- Le suivi journalier des réalisations financières et le contrôle et l'analyse des écarts par rapport aux objectifs, en vue des propositions de dispositions utiles à prendre ;
- L'établissement des procédures et des tableaux de bord de contrôle de la gestion et l'animation du système de reporting ;
- La proposition des mesures susceptibles d'améliorer la performance des différentes unités.

Et ce afin de contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience de la Société.

3 - DIMENSION DU POSTE

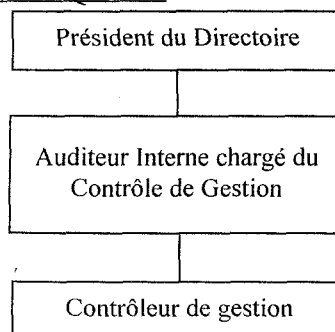
VOLUME OU NIVEAU D'ACTIVITE GERE :

✓ Budget de la société en 2001:

- D'investissement : MDHS
- D'exploitation : MDHS
- De trésorerie : MDHS

4 - RELATIONS INTERNES ET EXTERNES

LIAISONS HIERARCHIQUES :



Collatéraux :

- Auditeur interne

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Contrôleur de Gestion

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

4 - RELATIONS INTERNES ET EXTERNES (SUITE)

LIAISONS FONCTIONNELLES : Toutes les entités de DRAPOR.

LIAISONS EXTERNES : Auditeurs externes.

5 - ACTIVITES DU POSTE

ANIMATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

- ✓ Suivre la mise en œuvre des moyens financiers, humains et techniques nécessaires à la réalisation des objectifs définis par le Directoire.
- ✓ Proposer, mettre au point et superviser tout système de contrôle permettant le suivi régulier et l'amélioration de la rentabilité de chaque entité de DRAPOR.
- ✓ Analyser l'évolution des prix de revient et veiller à la fiabilité des systèmes de surveillance des coûts.
- ✓ Assister les différentes entités de DRAPOR dans l'établissement des coûts prévisionnels des projets.
- ✓ Recueillir les informations concernant les différents budgets prévisionnels (budget d'exploitation, budget de trésorerie, budget d'investissement) et veiller à leur bonne préparation avec les entités concernées.
- ✓ Elaborer et diffuser les instruments nécessaires au contrôle de la réalisation des objectifs (tableaux de bord, indicateurs, ratios, etc.).
- ✓ Mesurer, au fur et à mesure, les écarts entre les prévisions et les résultats / réalisations.
- ✓ Anticiper ces écarts, en analyser les causes et les conséquences sur l'évolution de l'activité de l'Entreprise et formuler des conseils et des recommandations.
- ✓ Participer à la sensibilisation du personnel au contrôle de gestion comme outil de suivi et d'amélioration des performances.

BUDGETS ET PLANIFICATION

- ✓ Participer à l'établissement des prévisions d'activité.
- ✓ Définir l'ensemble des procédures budgétaires de la société et veiller à leur cohérence et leur application
- ✓ Assister les responsables concernés dans la préparation des pré-budgets et veiller à leur consolidation
- ✓ Veiller au respect du calendrier d'établissement des budgets.

CONTROLE ET CONSEIL

- ✓ Réaliser et mettre à jour périodiquement les analyses de coûts standards.
- ✓ Participer au calcul et à l'analyse des coûts.
- ✓ Réaliser des études économiques ou financières ponctuelles.
- ✓ Définir et mettre à jour, en concertation avec les différentes entités concernées, la modélisation simplifiée du fonctionnement et de l'exploitation.

SOCIETE DRAPOR

Intitulé du poste : Contrôleur de Gestion

Date d'élaboration : 06/2001
Version 2

6 - PRINCIPAUX RESULTATS ATTENDUS

- ✓ Respect des objectifs fixés par la Directoire.
- ✓ Disponibilité d'une information fiable et pertinente sur le suivi des dépenses engagées au niveau de chaque budget.

7 - INDICATEURS DE MESURE DES PERFORMANCES

INDICATEURS QUANTITATIFS

- ✓ Exactitude des données chiffrées ;
- ✓ Nombre de procédures codifiées.

INDICATEURS QUALITATIFS

- ✓ Disponibilité, sécurité et fiabilité de l'information ;
- ✓ Anticipations des écarts.

8 - PROFIL DU POSTE

FORMATION : Ingénieur d'état ou diplômé d'une école supérieure de commerce + DESS en contrôle de gestion

EXPERIENCE : Au moins deux ans dans un poste similaire

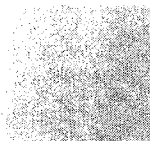
DUREE POUR MAITRISER LE POSTE :

- ✓ 1 à 2 ans

QUALITES PERSONNELLES :

- ✓ Pédagogie et sens de la communication
- ✓ Rigueur, méthode et sens de l'organisation
- ✓ Esprit de synthèse
- ✓ Capacités d'adaptation
- ✓ Capacité à travailler rapidement et à un rythme soutenu

COMBINAISON SOUHAITEE :



40 %
Formation



30 %
Expérience



30 %
Qualités personnelles

**ANNEXE 6 : LES PLANS D'AUDIT INTERNE DE
DRAPOR**

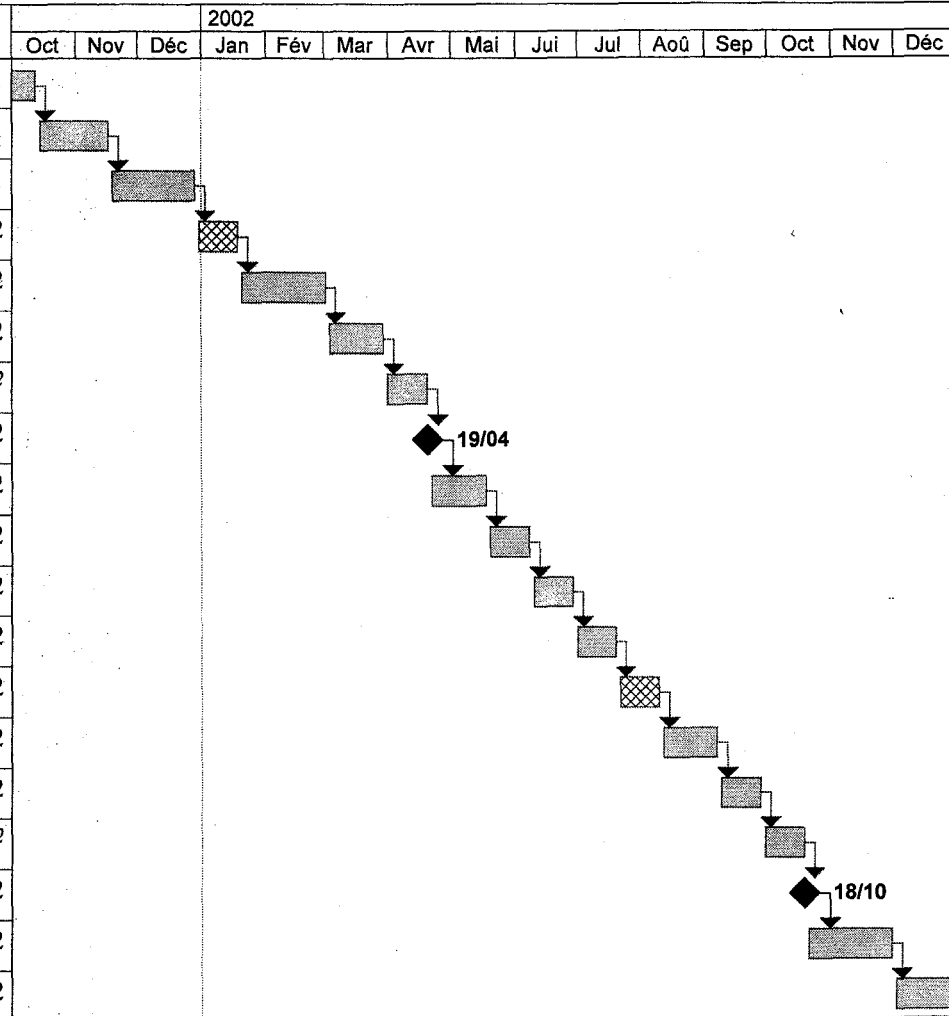
PLAN TRIENNAL D'AUDIT INTERNE

PLAN D'AUDIT DE FIN 2001 A 2004

| <i>Mission d'audit interne</i> | <i>Fin 2001</i> | <i>2002</i> | <i>2003</i> | <i>2004</i> |
|---|-----------------|-------------|-------------|-------------|
| 1- Approche par métier | | | | |
| Audit de la fonction informatique | -- | -- | X | -- |
| Audit de la fonction marketing | -- | -- | X | X |
| Audit du marketing institutionnel | -- | -- | -- | X |
| Audit des études techniques | -- | X | -- | -- |
| Audit de la trésorerie | -- | -- | X | -- |
| Audit des affaires juridiques | -- | -- | -- | X |
| Audit des assurances et de la gestion des risques | -- | -- | X | -- |
| Audit de la gestion des stocks | -- | X | -- | X |
| Audit de la maintenance des unités de production | -- | X | X | X |
| 2- Approche par projet | | | | |
| Audit qualité (audit produit) | -- | -- | X | X |
| Audit des opérations | -- | X | X | X |
| 3- Approche par thème | | | | |
| Audit des marchés passés par DRAPOR | X | X | X | X |
| Audit des commandes et contrats reçus par DRAPOR | X | X | X | X |
| Audit des moyens généraux | -- | -- | X | -- |
| Audit de la formation continue | -- | -- | -- | X |
| Audit organisationnel | X | -- | X | -- |
| Audit de la structure des charges d'exploitation | -- | X | -- | X |
| Audit des archives | -- | -- | X | -- |
| Audit de la gestion des ressources humaines / volet administration du personnel | -- | -- | X | -- |
| Audit des conditions d'élaboration du budget | X | X | -- | X |
| Audit du système d'information | -- | X | X | -- |
| Audit qualité et sécurité (audit système ou audit processus) | -- | X | X | X |
| Audit financier et comptable | -- | X | X | X |
| Audit social | -- | X | -- | X |
| Audit de la gestion des immobilisations | -- | -- | X | -- |
| 4-Audit à la demande du management | X | X | X | X |

PLAN ANNUEL D'AUDIT INTERNE

| N° | Nom de la tâche | Durée | Début | Fin | 2002 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|----|---|-----------------|---------------------|---------------------|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|--|--|--|
| | | | | | Oct | Nov | Déc | Jan | Fév | Mar | Avr | Mai | Jui | Jul | Aoû | Sep | Oct | Nov | Déc | | | |
| 1 | Audit organisationnel | 10 jours | Lun 01/10/01 | Ven 12/10/01 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2 | Audit des conditions d'élaboration du budget | 25 jours | Lun 15/10/01 | Ven 16/11/01 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 3 | Audit des marchés et des contrats | 30 jours | Lun 19/11/01 | Ven 28/12/01 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 4 | <u>Audit à la demande du management</u> | 15 jours | Lun 31/12/01 | Ven 18/01/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 5 | Audit de la structure des coût | 30 jours | Lun 21/01/02 | Ven 01/03/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 6 | Audit qualité et sécurité / Audit système | 20 jours | Lun 04/03/02 | Ven 29/03/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 7 | <i>Provision pour formation/congé/dérapiage de missions</i> | <i>15 jours</i> | <i>Lun 01/04/02</i> | <i>Ven 19/04/02</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 8 | <i>Bilan semestriel des activités</i> | 0 jour | Ven 19/04/02 | Ven 19/04/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 9 | Audit de la gestion des stocks | 20 jours | Lun 22/04/02 | Ven 17/05/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 10 | Audit des études techniques | 15 jours | Lun 20/05/02 | Ven 07/06/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 11 | Audit du système d'information | 15 jours | Lun 10/06/02 | Ven 28/06/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 12 | Audit qualité et sécurité / Audit processus | 15 jours | Lun 01/07/02 | Ven 19/07/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 13 | <u>Audit à la demande du management</u> | 15 jours | Lun 22/07/02 | Ven 09/08/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 14 | Audit financier et comptable | 20 jours | Lun 12/08/02 | Ven 06/09/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 15 | Audit des conditions d'élaboration du budget | 15 jours | Lun 09/09/02 | Ven 27/09/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 16 | <i>Provision pour formation/congé/dérapiage de missions</i> | <i>15 jours</i> | <i>Lun 30/09/02</i> | <i>Ven 18/10/02</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 17 | <i>Bilan semestriel des activités</i> | 0 jour | Ven 18/10/02 | Ven 18/10/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 18 | Audit social | 30 jours | Lun 21/10/02 | Ven 29/11/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 19 | Audit des marchés et des contrats | 20 jours | Lun 02/12/02 | Ven 27/12/02 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |



Projet: Plan d'audit annuel
Exercices fin 2001 & 2002
Date: Sam 01/09/01

| | | | | | |
|----------------|--|------------------------|--|---------------------------|--|
| Tâche | | Récapitulative | | Avancement reporté | |
| Fractionnement | | Tâche reportée | | Tâches externes | |
| Avancement | | Fractionnement reporté | | Récapitulatives du projet | |
| Jalon | | Jalon reporté | | | |