

Zied Boudriga

# L'AUDIT INTERNE : Organisation et Pratiques

Collection  
Azurite

---

---

---

**Zied BOUDRIGA**

**L'AUDIT INTERNE :  
Organisation et Pratiques**

Collection  
Azurite

---

---

Tunisie, septembre 2012

Toute reproduction, représentation ou traduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou des ayants droits est illicite.

Cet ouvrage est protégé par la loi tunisienne n° 94-36 du 24 février 1994 relative à la propriété littéraire et artistique telle que modifiée et complétée par la loi n° 2009-33 du 23 juin 2009.

**Pour nous contacter : Rue Sidi EL Hani (Ex rue 8011) Espace Tunis Bloc H Bureau 1.2  
Montplaisir - 1073 Tunis Tunisie  
Tél : + 216 97 71 905 700 – Fax : + 216 71 905 832  
Boudriga.zied@hotmail.com**

---

---

---

---

---

---

## Dédicace

---

Je dédie cet ouvrage à ma mère, mon épouse,  
mes deux filles et mon fils pour leur amour et  
patience.

---

---

---

---

## Remerciements

---

Tous mes remerciements à M. Abdessatar KRIMI, M. Kamel BOUDRIGA et Mlle Syrine BOUDRIGA pour leurs lectures et contributions. Également, j'adresse mes remerciements à tous ceux qui ont contribué d'une manière directe ou indirecte à l'élaboration de cet ouvrage.

---

---

---

---

## Préface

---

C'est avec un grand plaisir que je préface aujourd'hui cet ouvrage qui est l'œuvre de notre collègue Zied BOUDRIGA, président en exercice de l'Association Tunisienne des Auditeurs Internes (ATAI).

Cet ouvrage consacré aux pratiques et aux nouveaux enjeux de l'audit interne au plan national et international, est écrit en langage simple et compréhensible. Il ne prétend en aucun cas à l'exhaustivité, mais cherche à dégager de façon explicite les grandes tendances de pratique et d'évolution de la fonction d'audit interne en Tunisie et dans le monde. Il s'appuie sur les pratiques et les publications issues des organisations professionnelles des auditeurs internes telles que The Institute of Internal Auditors (IIA), l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI) et la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne (ECCIIA) et autres.

La mondialisation du système de management de l'entreprise ne peut être menée avec succès qu'à travers des outils et des moyens censés être efficaces. À ce titre, l'audit interne avec le management des risques et le contrôle interne constituent l'outil précieux pour réussir la mutation majeure dans le système de management de l'entreprise.

Ainsi, face aux évolutions galopantes dans le monde du management et du gouvernement d'entreprise, on voit se multiplier les parties intéressées à l'audit : la Haute Direction, le Conseil d'Administration, l'encadrement supérieur et d'une façon générale tous les acteurs qui contribuent à assurer la maîtrise des opérations de l'entreprise, ont des exigences plus nombreuses.

Le professionnalisme des auditeurs internes et l'élargissement de l'éventail des missions de l'audit interne doivent permettre de les satisfaire. C'est pour cette raison que l'évolution des normes de pratique professionnelle de l'audit interne a été rendue nécessaire au cours de ces dernières années donnant une vision intéressante de notre métier et de notre cadre d'exercice.

---

Améliorer l'image de marque de l'audit interne auprès des clients de l'audit, c'est augmenter la qualité des prestations à valeur ajoutée. Pour ce faire, il revient aux auditeurs internes de savoir évaluer et apprécier le processus de management des risques et le dispositif de contrôle interne, de recommander la mise en œuvre d'un bon gouvernement d'entreprise en évitant la confusion des rôles avec les fonctions voisines et en disposant de bonnes relations notamment avec la Haute Direction, le Conseil d'Administration et le Comité d'Audit et d'être enfin un véritable acteur de changement en faisant preuve de professionnalisme, de créativité et d'innovation.

Dans ce cadre, plusieurs outils et approches utilisés par l'audit sont perçus par le client comme éléments significatifs de la bonne qualification et de la capacité des auditeurs d'accompagner le changement et le développement. La démarche qualité, le coaching, l'approche par les risques, les technologies de l'information et de communication et un cadre de référence standardisé et dynamique sont autant des moyens nécessaires pour l'auditeur de mener à bien son action en syntonie avec ses clients.

Je souhaite au présent ouvrage sur l'audit interne tout le succès qu'il mérite dans le contexte de la nouvelle ère que vit la Tunisie.

Nous saisissons cette occasion pour que cet ouvrage soit porteur d'une invitation à celles et à ceux qui s'intéressent ou qui découvrent la fonction d'audit interne ainsi que les fonctions voisines pour se rapprocher des Instituts d'Audit Interne de leurs pays pour bénéficier des services qu'ils offrent. En Tunisie, c'est l'ATAI qui opère au service de l'audit interne et des auditeurs internes depuis 1981 en offrant notamment les certifications professionnelles (CIA, CFCA, CCSA, CRMA, CISA, CISM, DPAI) qui ont l'avantage d'être reconnues sur le plan international.

**KRIMI Abdessatar**  
**Secrétaire Général de l'ATAI**

---

---

## Avant-propos

---

Cet ouvrage est né pour traduire dans les faits la devise de l'Institute of Internal Auditors : « le progrès par le partage ».

L'élaboration de cet ouvrage a nécessité quatre années de travail laborieux, de 2008 à 2012. Il est le fruit :

- d'une longue expérience dans la pratique de l'audit interne de 2000 jusqu'à 2011 ;
- d'une expérience dans l'enseignement de l'audit interne, du contrôle interne et de la gestion des risques à l'université depuis 2007 ;
- des travaux de recherche dans le domaine de l'audit consacrés à l'amélioration de mes pratiques de l'audit interne au sein de mon entreprise ;
- des actions de formation animées au profit des auditeurs internes ;
- de l'assistance, à travers l'Association Tunisienne des Auditeurs, de plusieurs responsables d'Audit Interne pour la mise en place ou l'amélioration de leurs Structures d'Audit Interne.

La documentation en langue française dans le domaine d'audit interne compte peu d'ouvrages. Parmi, ce peu d'ouvrages deux uniquement ont été d'un apport important aux auditeurs internes :

- Le premier « La conduite d'une mission d'audit interne » écrit par un groupe de recherche de l'IFACI sous la direction d'Olivier Lemant. Élaboré au cours des années 90, cet ouvrage a connu un succès auprès des professionnels de l'audit interne pendant plusieurs années en leur présentant des outils et des méthodes de travail. Eu égard à l'évolution qu'a connue la profession de l'audit interne (nouveau cadre de références, des nouvelles approches etc.) et le changement de l'environnement interne des organisations l'ouvrage la « conduite d'une mission d'audit » mérite d'être mis à jour et c'est bien dommage que l'IFACI n'a pas chargé ses unités de recherche pour la publication d'une nouvelle édition.
-

- Le deuxième « Théorie et pratique de l'audit interne » de Jacques RENARD. Cet ouvrage a fait l'objet de 5 éditions dont la dernière date de 2010. L'auteur a traité plusieurs aspects de l'Audit Interne mais d'une manière généraliste sans présenter pour autant des solutions pratiques aux auditeurs internes.

Le présent ouvrage se veut d'être une feuille de route et un guide entre les mains des professionnels pour réussir l'organisation de la Structure d'Audit Interne. Aussi, cet ouvrage veut fournir aux auditeurs internes les procédures et les outils pour mener avec efficacité une mission d'audit interne.

### **À qui s'adresse cet ouvrage ?**

L'ouvrage est destiné : aux professionnels de l'audit interne, aux enseignants universitaires, aux étudiants, aux auditeurs externes et aux membres des comités d'audit.

Cet ouvrage sera un support précieux tant au niveau de la réflexion qu'au niveau des méthodes pour tous les auditeurs internes juniors ou seniors.

### **Comment utiliser cet ouvrage ?**

L'ouvrage est composé de 4 parties sous forme de titres eux-mêmes composés en plusieurs chapitres :

- Le titre I « Définition et fondamentaux théorique de l'Audit Interne » : ayant plutôt un aspect théorique. Dans cette partie, j'ai traité l'évolution historique de la définition de l'audit interne, les caractéristiques de l'audit interne et les approches méthodologiques utilisées par les auditeurs internes.
  - Le titre II « Organisation de l'Audit Interne » : orienté vers un aspect pratique, cette partie est consacrée d'une part au traitement des problématiques relatives aux Structures de l'Audit Interne et à la réalisation des missions d'audit interne, et d'autre part à la présentation
-

---

de plusieurs scénarii d'organisation de l'audit interne ainsi que 20 fiches pratiques détaillant le déroulement d'une mission d'audit interne.

- Le Titre III « Relation de l'Audit Interne avec les autres prestataires internes et externes » : cette partie donne une réponse à la question où positionner l'audit interne par rapport à l'inspection, le contrôle de gestion, le risque management, le contrôle interne, l'audit qualité, la conformité, le commissaire aux comptes, le consultant externe et la démarche Risk Control Sel Assessment (Auto-évaluation des risques et des contrôles) ? La finalité de cette partie est de permettre à la Structure d'Audit Interne de s'adapter à l'environnement interne de l'organisation.
- Le titre IV « L'Audit Interne et l'assurance qualité » : cette partie traite la problématique de la qualité en audit interne qui doit être prise en compte dès la mise en place de la Structure de l'Audit Interne. D'où la quatrième partie de cet ouvrage qui apporte des réponses d'ordre théorique et pratique pour la mise en place de la démarche assurance qualité et amélioration.

Les quatre parties de cet ouvrage ont été conçues d'une manière à la fois cohérente et indépendante. En effet, elles représentent un ensemble indissociable de mini-ouvrages qui peuvent être consultés sans avoir la contrainte de se référer aux autres parties. Pour donner cet aspect à l'ouvrage certaines redondances, qui sont voulues, seront certainement constatées par les lecteurs.

**Zied BOUDRIGA**  
**22 septembre 2012**

---



---

**TITRE I**  
**DÉFINITION ET FONDAMENTAUX**  
**THÉORIQUE DE L'AUDIT INTERNE**

---



---

## Aperçu historique de l'IIA<sup>1</sup>

---

John B. Thurston, responsable de la fonction audit interne à la compagnie nord-américaine société de service public, est considéré comme la personne la plus active dans la création de l'IIA. Il a été rejoint dans ses idées par Robert B. Milne et Victor Z. Brink.

Thurston, Milne et Brink, en agissant en tant que comité constitutif, ont contacté 40 personnes de différents secteurs d'activités (industrie, administration publique, cabinet d'expertise comptable et autres.) dont seulement 25 ont accepté de participer à la création d'un organisme des auditeurs internes. Le 23 septembre 1941, 17 personnes parmi ces 25 ont tenu la réunion constitutive de l'association professionnelle des auditeurs internes. Thurston a été nommé directeur intérimaire et Arthur E. Hald a été chargé de rédiger la charte et le règlement intérieur du nouvel organisme.

Le 17 novembre 1941 ce nouvel organisme a été officiellement créé et fut dénommé « The Institute of Internal Auditors » et ayant pour objectifs:

- Elaborer, promouvoir et diffuser les connaissances et les informations concernant l'audit interne et les sujets qui s'y rapporte;
- Etablir et maintenir des normes d'intégrité, d'éthique, et de comportement pour les auditeurs internes;
- Fournir à ses membres, aux parties intéressées et au grand public, des informations concernant l'audit interne, les pratiques et les méthodes;
- Publier des articles ayant trait à l'audit interne, aux pratiques et aux méthodes;
- Mettre à la disposition de ses membres une bibliothèque, des salles de lecture, des salles de réunion et des salons de rencontre;
- Promouvoir les relations d'échange entre ses membres.

---

<sup>1</sup> Source site Internet de l'IIA «<http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/> » page consultée le 3 juillet 2011.

---

---

Le 9 décembre 1941, 24 membres fondateurs ont participé à la première assemblée générale de l'IIA. Un bureau directeur a été élu composé comme suit:

- Président: John B. Thurston,
- Vice Président: Carl F. saxon,
- Trésorier: Arthur E. Hald,
- Neuf administrateurs.

L'IIA été au départ un organisme national, le nombre de ses adhérents a atteint 104 à la fin de la première année de sa création, 1.018 en 1946 et 3.700 en 1957 dont 20% étaient hors des frontières des États-Unis. En 2012, le nombre des adhérents a atteint 175.968 appartenant à 165 pays<sup>2</sup>.

Aujourd'hui l'IIA est reconnu comme l'Association Professionnelle Internationale des auditeurs internes à autorité mondiale. Elle est la porte parole, à l'échelle mondiale, de l'audit interne. Elle œuvre pour défendre la profession de l'audit interne, la promotion des meilleures pratiques et fournir des services à ses membres.

La mission<sup>3</sup> de l'IIA est d'assurer le leadership de la profession de l'audit interne. Elle a pour missions, à titre indicatif et non limitatif :

- Soutenir et promouvoir la valeur qu'apporte l'audit interne à l'organisation ;
- Fournir les outils éducatifs et les opportunités de développement professionnel ainsi que les normes, les autres guides de pratique professionnel et les programmes de certification ;
- Diffuser et promouvoir les travaux de recherche pour les praticiens et les parties prenantes concernant l'audit interne et son rôle dans le contrôle, la gestion des risques et la gouvernance;
- Former les praticiens et toutes personnes en rapport sur les meilleures pratiques en matière d'audit interne ;
- Réunir les auditeurs internes de tous les pays afin de partager informations et expériences.

---

<sup>2</sup> Rapport annuel de l'IIA pour l'année 2011.

<sup>3</sup> Site Internet de l'IIA «<http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/mission/>» page consultée le 5 juillet 2011.

---

En 1955 l'IIA a adopté la devise "Progress Through Sharing" -Le Progrès par le partage-.

Chaque année, l'IIA regroupe les dirigeants des Instituts du monde entier dans le cadre du "Global Council" -le Conseil mondial-. Ce conseil traite des problématiques mondiales auxquelles font face les auditeurs internes et apporte sa contribution au Conseil d'Administration de l'IIA en matière stratégique.

L'IIA a mis en place 23<sup>4</sup> comités internationaux chargés de développer et mettre en œuvre des programmes visant à atteindre les objectifs de l'institut et à fournir des conseils au personnel du siège. Le terme des mandats de ces comités est de trois années.

Nous présentons dans le tableau suivant la liste des comités normalisateurs au sein de l'IIA<sup>5</sup> :

Comité normalisateur	Rôle du conseil normalisateur
<b>Comité mondial d'éthique</b> « <b>Global Ethics Committee</b> »	Assurer la maintenance, la mise à jour, et l'interprétation du code d'éthique de l'IIA, et promouvoir la compréhension et le respect de ce code.
<b>Conseil International des Normes d'Audit</b> « <b>International Internal Audit Standards Board</b> »	Développer, publier, maintenir et promouvoir les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne au niveau mondial.

<sup>4</sup> Site Internet de l'IIA «<http://www.theiia.org/membership/get-involved/volunteers---the-heart-of-the-iiia/volunteers-international-committee/> » page consultée le 5 juillet 2011.

<sup>5</sup> <https://na.theiia.org/about-us/Pages/Committees.aspx> page consultée le 31 juillet 2012.

<p><b>« Professional Issues Committee »</b></p> <p><b>Comité de Publications Professionnelles</b></p>	<p>Fournir des actions de leadership, des guides professionnels en temps opportun et des conseils professionnels aux membres et aux parties prenantes de la profession d'audit interne en ce qui concerne les méthodes, les techniques, et les prises de positions de l'IIA inclus dans le cadre international des pratiques professionnelles. Aussi, fournir des commentaires ou mettre l'accent sur d'autres questions qui ont un impact sur la profession de l'audit interne.</p>
<p><b>Comité du Secteur Public</b></p> <p><b>« Public Sector Committee »</b></p>	<p>Influencer et fournir des actions de leadership et des conseils à l'IIA et ses comités internationaux sur les questions d'audit du secteur public. Aussi, promouvoir les intérêts de l'IIA à l'échelle des membres de l'audit du secteur public.</p>
<p><b>Fondation et Conseil d'Administration de Recherche de l'IIA</b></p> <p><b>« IIA Research Foundation Board of Trustees »</b></p>	<p>Élargir les connaissances et la compréhension de l'audit interne en fournissant des recherches pertinentes et de produits éducatifs afin de faire avancer la profession dans le monde</p>
<p><b>Comité des conseillers en recherche et éducation</b></p> <p><b>« Committee of Research and Education Advisors »</b></p>	<p>Fournir les informations nécessaires dont nécessite la profession d'audit interne pour anticiper et réagir à des importants facteurs externes et internes qui pourraient avoir une incidence importante sur les pratiques de l'audit interne.</p>





---

## L'Audit Interne une profession normalisée

---

L'audit interne est une profession exercée dans le respect d'un code de déontologie et des normes internationales ainsi que des directives établies par l'IIA. Ces documents constituent le Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles.

### 1. Le premier cadre de référence

Le premier cadre se compose de<sup>6</sup>:

- Statement of Responsibilities of Internal Auditing -Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne (DRAI)- ;
- Code of ethics -code de déontologie- ;
- Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" -Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne-.
- Statements on Internal Auditing Standards (SIAS) -Déclarations sur les Normes d'Audit Interne (DNAI)-.
- Professional Standards Practice Release (PSPR) -Publications sur la pratique professionnelle des normes (PPPN)-.

#### 1.1. Statement of Responsibilities of Internal Auditing

"Statement of Responsibilities of Internal Auditing" -Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne (DRAI)- a été préparée par le "Research Committee" de l'IIA et approuvée par le Bureau Directeur de l'IIA le 15 juillet 1947<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Instituts of Internal Auditors « Framework for the standards for the professional practice of internal auditing » décembre 1995.

<sup>7</sup> Site web de l'IIA la page «<http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/ii-a-historical-timeline/>» consultée le 28 octobre 2010.

« Internal auditing : practice and professionalism » Article écrit par Lawrence B. Sawyer et publié sur la page web

---

---

Le but de la Déclaration des Responsabilités de l'Audit interne est de contribuer à une compréhension générale des responsabilités de l'audit interne<sup>8</sup>. La DRAI traite l'objectif et le champ d'action de l'audit interne, la responsabilité et l'autorité du département d'audit interne et enfin l'indépendance des auditeurs internes.

La Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne (DRAI) a fait l'objet de quatre révisions: 1957<sup>9</sup>, 1971<sup>10</sup>, 1981<sup>11</sup> et 1990<sup>12</sup>. Celle-ci a été abrogée le 26 juin 1999 suite à l'adoption d'un nouveau cadre de référence par le Bureau Directeur de l'IIA.

## 1.2. Code of ethics

Compte tenu de la confiance placée en l'audit interne pour donner une assurance objective sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code.

Le "Code of Ethics" - Code de Déontologie – a été approuvé par le Bureau Directeur de l'IIA le 13 décembre 1968<sup>13</sup>. Il a fait l'objet de deux révisions : la première en juillet 1988<sup>14</sup> et la deuxième en juin 2000<sup>15</sup>.

---

« [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m4153/is\\_n3\\_v48/ai\\_10819136/](http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_n3_v48/ai_10819136/) » consultée le 6 juillet 2011.

<sup>8</sup> Statement of Responsibilities of Internal Auditing traduit en français par l'IFACI 1997.

<sup>9</sup> Site web de l'IIA la page «<http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/iia-historical-timeline/>» consultée le 28 octobre 2008.

<sup>10</sup> Site web de Illinois Institute of Technology la page « [http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_936](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_936) » consultée le 6 juillet 2011.

<sup>11</sup> Site web de Illinois Institute of Technology la page « [http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_937](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_937) » consultée le 6 juillet 2011.

<sup>12</sup> Site web de Illinois Institute of Technology la page « [http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_939](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_939) » consultée le 6 juillet 2011.

<sup>13</sup> Site web de Illinois Institute of Technology la page «[http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_935](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_935)» consultée le 7 juillet 2011.

<sup>14</sup> Site web de Illinois Institute of Technology la page «[http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_938](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_938)» consultée le 7 juillet 2011.

---

---

Le Code de Déontologie de l’IIA a pour but de promouvoir une culture de l’éthique au sein de la profession d’audit interne<sup>16</sup>.

Les violations du Code de Déontologie seront évaluées et traitées selon les Statuts de l’Institut International d’Audit Interne et ses Directives Administratives.

Le code de déontologie de l’Audit Interne inclut deux composantes essentielles :

- Des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l’audit interne ;
- Des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes.

Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

### **1.3. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**

L’IIA a créé en 1974 le « Professional Standards and Responsibilities Committee » (Comité des Normes Professionnelles et des Responsabilités) et lui a confié la mission d’élaborer les normes de l’audit interne. Les travaux ont duré trois années<sup>17</sup>.

Les Normes pour la Pratique Professionnelle de l’Audit Interne ont été publiées la première fois en 1978. Elles ont fait l’objet de six révisions : la première en 1995, la deuxième en 2000, la troisième en 2004, la quatrième en 2006, la cinquième en 2008 et la dernière en 2010. Depuis 2008, les normes font l’objet d’une mise à jour tous les trois ans.

---

<sup>15</sup> Site web de Illinois Institute of Technology la page «[http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_940](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_940)» consultée le 7 juillet 2011.

<sup>16</sup> Code de déontologie de l’IIA version 2000.

<sup>17</sup> Standards for the Professional Practice of Internal Auditing IIA 1977.

---

Les Normes ont pour objet<sup>18</sup>:

- ✓ de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- ✓ de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- ✓ d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- ✓ de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne comportent des exigences sous la forme de paragraphes précédées par des identifiants numériques ou alphanumériques tels que : « 1000 », « 1110 », « 1130.A1 », « 1130.A2 » ou « 1210.C1 ». Ces identifiants ne sont pas des nombres cardinaux, mais plutôt des indications utilisées pour positionner les normes dans un document structuré sous forme de titres, chapitres, sections, sous-sections et paragraphes.

Les identifiants numériques sont composés de quatre (4) chiffres ( $/n_1/n_2/n_3/n_4/$ ):

- $/n_1/$  : renvoie au titre ;
- $/n_2/$  : renvoie au chapitre ;
- $/n_3/$  : renvoie à la section ;
- $/n_4/$  : renvoie à la sous-section.

Les identifiants alphanumériques sont composés de cinq (5) chiffres et une lettre ( $/n_1/n_2/n_3/n_4/l/n_5/$ ):

- $n_1, n_2, n_3$  et  $n_4$  gardent les mêmes significations précédentes ;
- $l$  : permet de préciser l'applicabilité de la norme aux services d'assurance (auquel cas la lettre « A » est utilisée) ou aux services de conseil (auquel cas la lettre « C » est utilisée).
- $n_5$  : renvoie à un paragraphe.

---

<sup>18</sup> Standards for the Professional Practice of Internal Auditing IIA 2010.

---

Ainsi, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne peuvent être présentées selon la structure suivante :

Introduction		
Classe 1000	Titre I	Normes de qualification
Norme 1000	Chapitre I	Mission, pouvoir et responsabilité
Norme 1000. A1	§ 0.1	
Norme 1000.C1	§ 0.2	
Norme 1010	Section 1	Reconnaissance de la Définition de l'Audit Interne, du Code de Déontologie et des Normes dans la charte d'audit interne
Norme 1100	Chapitre II	Indépendance et objectivité
Norme 1110	Section 1	Indépendance organisationnelle
Norme 1110. A1	§ 1.1	
Norme 1111	Sous section 1.1	Relation directe avec le conseil
Norme 1120	Section 2	Objectivité individuelle
Norme 1130	Section 3	Altération de l'indépendance et de l'objectivité
Norme 1130. A1	§ 3.1	
Norme 1130. A2	§ 3.2	
Norme 1130. C1	§ 3.3	
Norme 1130. C2	§ 3.4	
Norme 1200	Chapitre III	Compétence et diligence professionnelle
Norme 1210	Section 1	Compétence
Norme 1210. A1	§ 1.1	
Norme 1210. A2	§ 1.2	
Norme 1210. A3	§ 1.3	
Norme 1210. C1	§ 1.4	
Norme 1220	Section 2	Diligence professionnelle
Norme 1220. A1	§ 2.1	

Norme 1220. A2	§ 2.2	
Norme 1220. A3	§ 2.3	
Norme 1220. C1	§ 2.4	
Norme 1230	Section 3	Formation professionnelle continue
Norme 1300	Chapitre IV	Programme d'assurance et d'amélioration qualité
Norme 1310	Section 1	Exigences du programme d'assurance et d'amélioration qualité
Norme 1311	Sous section 1.1	Évaluations internes
Norme 1312	Sous section 1.2	Évaluations externes
Norme 1320	Section 2	Rapports relatifs au programme d'assurance et d'amélioration qualité
Norme 1321	Sous section 2.1	Utilisation de «conforme aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne»
Norme 1322	Sous section 2.2	Indication de non-conformité

Classe 2000	Titre II	Normes de fonctionnement
Norme 2000	Chapitre I	Gestion de l'activité d'audit interne
Norme 2010	Section 1	Planification
Norme 2010. A1	§ 1.1	
Norme 2010-A2	§ 1.2	
Norme 2010. C1	§1.3	
Norme 2020	Section 2	Communication et approbation
Norme 2030	Section 3	Gestion des ressources
Norme 2040	Section 4	Politiques et procédures
Norme 2050	Section 5	Coordination
Norme 2060	Section 6	Rapports à la Direction Générale et au Conseil
Norme 2070	Section 7	Prestataire de service externe et responsabilité de l'organisation en ce qui concerne l'audit interne

Norme 2100	Chapitre II	Nature du travail
Norme 2110	Section 1	Gouvernement d'entreprise
Norme 2110. A1	§ 1.1	
Norme 2110. A2	§ 1.2	
Norme 2120	Section 2	Management des risques
Norme 2120. A1	§ 2.1	
Norme 2120. A2	§ 2.2	
Norme 2120. C1	§ 2.3	
Norme 2120. C2	§ 2.4	
Norme 2120. C3	§ 2.5	
Norme 2130	Section 3	Contrôle
Norme 2130. A1	§ 3.1	
Norme 2130. C1	§ 3.2	
Norme 2200	Chapitre III	Planification de la mission
Norme 2201	Sous section 0.1	Considérations relatives à la planification
Norme 2201. A1	§ 0.1	
Norme 2201. C1	§ 0.2	
Norme 2210	Section 1	Objectifs de la mission
Norme 2210. A1	§ 1.1	
Norme 2210. A2	§ 1.2	
Norme 2210. A3	§ 1.3	
Norme 2210. C1	§ 1.4	
Norme 2210. C2	§ 1.5	
Norme 2220	Section 2	Champ de la mission
Norme 2220. A1	§ 2.1	
Norme 2220. A2	§ 2.2	
Norme 2220. C1	§ 2.3	
Norme 2220. C2	§ 2.4	
Norme 2230	Section 3	Ressources affectées à la mission
Norme 2240	Section 4	Programme de travail de la mission

Norme 2240. A1	§ 4.1	
Norme 2240. C1	§ 4.2	
<b>Norme 2300</b>	<b>Chapitre IV</b>	<b>Accomplissement de la mission</b>
Norme 2310	Section 1	Identification des informations
Norme 2320	Section 2	Analyse et évaluation
Norme 2330	Section 3	Documentation des informations
Norme 2330. A1	§ 3.1	
Norme 2330. A2	§ 3.2	
Norme 2330. C1	§ 3.3	
Norme 2340	Section 4	Supervision de la mission
<b>Norme 2400</b>	<b>Chapitre V</b>	<b>Communication des résultats</b>
Norme 2410	Section 1	Contenu de la communication
Norme 2410. A1	§ 1.1	
Norme 2410. A2	§ 1.2	
Norme 2410. A3	§ 1.3	
Norme 2410. C1	§ 1.4	
Norme 2420	Section 2	Qualité de la communication
Norme 2421	Sous section 2.1	Erreurs et omissions
Norme 2430	Section 3	Utilisation de «conduit conformément aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne»
Norme 2431	Sous section 3.1	Indication de non-conformité
Norme 2440	Section 4	Diffusion des résultats
Norme 2440. A1	§ 4.1	
Norme 2440. A2	§ 4.2	
Norme 2440. C1	§ 4.3	
Norme 2440. C2	§ 4.4	
Norme 2450	Section 5	Les opinions globales
<b>Norme 2500</b>	<b>Chapitre VI</b>	<b>Surveillance des actions de progrès</b>

Norme 2500. A1	§ 0.1	
Norme 2500. C1	§ 0.2	
Norme 2600	Chapitre VII	Résolution d'acceptation des risques par la Haute Direction

#### 1.4. Statements on Internal Auditing Standards

Statements on Internal Auditing Standards (SIAS) -Déclarations sur les Normes d'Audit Interne (DNAI)- fournissent des interprétations autorisées des normes. Les SIASs sont utilisées pour apporter des compléments aux normes<sup>19</sup>.

Les SIASs sont en nombre de 15<sup>20</sup>. La première SIAS a été publiée en juillet 1983 et la dernière a été publiée en décembre 1996.

Les SIASs ont été abrogées suite à l'adoption d'un nouveau cadre de référence par le Bureau Directeur de l'IIA le 26 juin 1999.

#### 1.5. Professional Standards Practice Release

Les «Professional Standards Practice Release (PSPR)» -Publications sur la pratique professionnelle des normes (PPPN)- apportent des réponses à des questions qui ont été posées par l'application des normes ou de leur interprétation.

## 2. Le deuxième cadre de référence

Le 24 juin 1997 le Bureau Directeur de l'IIA a décidé de créer un comité d'orientation « Guidance Task Force ». Ce Comité a été constitué de 16 membres représentant les professionnels et les parties prenantes, il a été chargé de revoir

<sup>19</sup> Instituts of Internal Auditors « Framework » décembre 1995.

<sup>20</sup> Instituts of Internal Auditors « Framework » décembre 1995.

---

l'ancien cadre de référence. Ce comité a commencé ses travaux le 5 décembre 1997 pour les conclure le 12 septembre 1998<sup>21</sup>.

En marge de la 58<sup>ième</sup> conférence internationale, le Bureau Directeur de l'IIA réuni le 26 juin 1999 a décidé:

- d'adopter une nouvelle définition de l'audit interne,
- d'adopter un nouveau « Professional Practices Framework » (PPF) -Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles (CRPP)-,
- de créer le Guidance Planning Committee (GPC) -Guide des planning des Comités (GPC)-.

En 2002 l'IIA a publiée ses nouvelles directives dans un seul document appelé le Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles ou le «livre rouge» (Red Book). Ce cadre de référence comprend:

- la définition de l'audit interne approuvée le 26 juin 1999 par le Conseil d'Administration de l'IIA ;
- le code de déontologie révisé le 17 juin 2000 ;
- les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en 2000 et applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 ;
- les « Practices Advisory » -Modalités Pratiques d'Application- ;
- l'accompagnement au développement professionnel (ouvrage, articles, colloques et conférences etc.).

### **3. Le troisième cadre de référence**

L'IIA a constitué un groupe de travail «vision pour l'avenir» qui a commencé en 2006 à ébaucher les étapes de démarrage du processus de restructuration du cadre de référence des Pratiques Professionnelles (PPF).

En juillet 2007, le Conseil d'Administration de IIA a approuvé le projet de restructuration du PPF. Ce projet a donné naissance le premier janvier 2009 au

---

<sup>21</sup> Instituts of Internal Auditors « Report of the Guidance Task Force to the IIA's Board of Directors » février 1999.

---

Cadre de Référence Internationale des Pratiques Professionnelles -CIPP- (International Professional Practices Framework -IPPF-).

L'ajout de l'«I» à «PPF» est considéré par l'IIA comme une immense amélioration de l'autorité de ses directives.

Les 6 premiers mois de l'année 2008 ont été consacrés à la restructuration du Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles -CRPP- (Professional Practices Framework -PPF-) à travers une large consultation auprès de la communauté des auditeurs internes à l'échelle mondiale. L'IPPF a été approuvé par le Conseil d'Administration de l'IIA en marge de la conférence internationale organisée le 10 et 11 juin 2008 à San Francisco.

L'IPPF se compose:

- de la Définition de l'Audit Interne (qui reste inchangée),
  - du Code de déontologie (qui reste inchangé),
  - des normes (qui ont subi une importante mise à jour),
  - des Modalités Pratiques d'Applications (qui ont subi une mise à jour partielle),
  - de Prises de Position de l'IIA Global,
  - des Guides d'Audit des Systèmes Informatiques (Global Technologie Audit Guides -GAIT-),
  - des Guides de Méthodologies Pratiques du GAIT.
-



---

## Définitions de l'audit interne

---

### 1. Définition de l'audit interne

#### 1.1. Définition de 1947

La première définition de l'audit interne a été approuvée par le Bureau Directeur de l'IIA le 15 juillet 1947 et publiée dans le cadre du "Statement of Responsibilities of Internal Auditing" -Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne- :

« Internal auditing is an independent appraisal activity within an organization for the review of the accounting, financial, and other operations as a basis for protective and constructive service to management. It is a type of control that functions by measuring and evaluating the effectiveness of other types of control. It deals primarily with accounting and financial matters, but it may also properly deal with matters of an operating nature.<sup>22</sup> »

« L'audit interne est une activité indépendante d'appréciation au sein d'une organisation pour la revue de la comptabilité, la finance et les autres opérations constituant une base des services de nature protectrice et constructive au profit du management. C'est un type de contrôle qui opère en mesurant et évaluant l'efficacité des autres types de contrôle. Il s'intéresse principalement aux aspects comptables et financiers, mais il peut aussi s'intéresser à des sujets de nature opérationnel.<sup>23</sup> »

---

<sup>22</sup> Instituts of Internal Auditors « Report of the Guidance Task Force to the IIA's Board of Directors » février 1999.

<sup>23</sup> Notre propre traduction de la définition de l'audit interne version 1947 de l'anglais au français.

---

## **1.2. Définition de 1971**

Suite à la modification, en 1971, de la Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne, la définition de l'audit interne a été modifiée. Celle-ci se présente comme suit :

« Internal auditing is an independent appraisal activity within an organization for the review of operations as a service to management. It is a managerial control which functions by measuring and evaluating the effectiveness of other controls.<sup>24</sup>»

« L'audit interne est une activité indépendante d'appréciation au sein d'une organisation pour la revue des opérations au service du management. C'est un contrôle managérial qui opère en mesurant et évaluant les autres contrôles.<sup>25</sup> »

## **1.3. Définition de 1978**

Les « Standards for the Professional Practice of Internal Auditing » -Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne- publiées en 1978 ont présenté une définition de l'audit interne autre que celle présentée dans la Déclaration des responsabilités de l'audit interne. Cette définition se présente comme suit :

« Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization. The objective of internal auditing is to assist members of the organization in the effective discharge of their responsibilities. To this end, internal auditing furnishes them with analyses, appraisals, recommendations, counsel, and information concerning the activities reviewed<sup>26</sup>.»

---

<sup>24</sup> « Statement of Responsibilities of Internal Auditing » version 1971 publié dans le site web de Illinois Institute of Technology la page « [http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_936](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_936) » consultée le 6 juillet 2011.

<sup>25</sup> Notre propre traduction de la définition de l'audit interne version 1947 de l'anglais au français.

<sup>26</sup> « Statement of Responsibilities of Internal Auditing » version 1990 publié par l'IFACI en 1997.

---

---

« L'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée au sein d'une organisation, au service de celle-ci, pour examiner et évaluer les activités de l'organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités. À cette fin, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, conseils et informations concernant les activités revues<sup>27</sup>. »

#### **1.4. Définition de 1981**

En 1981 la Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne a été modifiée pour une troisième fois depuis 1947. Les modifications ont touché la définition de l'audit interne en remplaçant le terme « management » par « organisation » pour obtenir la définition suivante :

« Internal auditing is an independent appraisal activity established within an organization as a service to the organization. It is a control which functions by examining and evaluating the adequacy and effectiveness of other controls. »<sup>28</sup>

« L'audit interne est une activité indépendante d'appréciation établie au sein d'une organisation au service de celle-ci. C'est un contrôle qui opère en examinant et évaluant l'adéquation et l'efficacité des autres contrôles.<sup>29</sup> »

La définition de 1981, n'a pas repris la définition qui figura dans les « Standards for the Professional Practice of Internal Auditing » -Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne- publiées en 1978. Toutefois, la définition de la Déclaration des Responsabilités de l'Audit version 1981 considéra l'audit interne comme une activité au service de l'organisation et non du management.

---

« Statement of Responsibilities of Internal Auditing » version 1990 publié dans le site web de Illinois Institute of Technology la page « [http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_939](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_939) » consultée le 6 juillet 2011.

<sup>27</sup> Notre propre traduction de la définition de l'audit interne version 1978 de l'anglais au français.

<sup>28</sup> « Statement of Responsibilities of Internal Auditing » version 1981 publié dans le site web de Illinois Institute of Technology la page « [http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_937](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_937) » consultée le 6 juillet 2011.

<sup>29</sup> Ma propre traduction de la définition de l'audit interne version 1981 de l'anglais au français.

---

### 1.5. Définition de 1990

Suite aux modifications apportées à la Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne en 1990, la définition de l'audit interne a été modifiée pour qu'elle soit la même que celle qui figura dans les « Standards for the Professional Practice of Internal Auditing » -Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne- :

« Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization. The objective of internal auditing is to assist members of the organization in the effective discharge of their responsibilities. To this end, internal auditing furnishes them with analyses, appraisals, recommendations, counsel, and information concerning the activities reviewed. The audit objective includes promoting effective control at reasonable cost<sup>30</sup>. »

« L'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée au sein d'une organisation, au service de celle-ci, pour examiner et évaluer les activités de l'organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités. À cette fin, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, conseils et informations concernant les activités revues. L'objectif de l'audit interne inclut la promotion d'un contrôle efficace à un coût raisonnable.<sup>31</sup> »

Les modifications qui ont été apportées à la définition de l'audit interne témoignent de l'évolution qu'a connue la profession de l'audit interne. On peut alors s'arrêter au niveau des points suivants :

- l'audit interne est considéré comme une fonction et non une activité d'appréciation au sein de l'organisation ;

---

<sup>30</sup> « Statement of Responsibilities of Internal Auditing » version 1990 publié dans le site web de Illinois Institute of Technology la page « [http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10\\_318\\_939](http://ethics.iit.edu/indexOfCodes-2.php?key=10_318_939) » consultée le 6 juillet 2011.

The Institute of Internal Auditors « Statement of Responsibilities of Internal Auditing » publié en mois de décembre 1995.

<sup>31</sup> Notre propre traduction de la définition de l'audit interne version 1947 de l'anglais au français.

---

- l'audit interne est responsable de l'examen et de l'évaluation des activités de l'organisation ;
- l'audit interne aide les dirigeants dans l'exercice de leurs responsabilités ;
- l'audit interne a deux principaux clients : la Direction Générale et le Conseil d'Administration.

### **1.6. Définition de 1999**

À l'occasion de la 58<sup>ième</sup> conférence internationale le Bureau Directeur de l'IIA a approuvé dans sa réunion du 26 juin 1999 la nouvelle définition de l'audit interne:

«Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.<sup>32</sup>»

« L'audit interne est une activité indépendante, objective, d'assurance et de conseil, menée pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et méthodique pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance.<sup>33</sup> »

## **2. Étude comparative des définitions de l'audit interne**

L'évolution de la définition de l'audit interne et des cadres de référence des pratiques professionnelles, à travers les années, témoignent du dynamisme de l'activité audit interne. En effet, nous présentons, à titre d'illustration, dans le tableau suivant la comparaison entre les définitions de 1947, 1990 et 1999.

---

<sup>32</sup> Instituts of Internal Auditors « The Professional Practices Framework » avril 2002.

<sup>33</sup> Notre propre traduction de la définition de l'audit interne version 1999 de l'anglais au français.

---

<b>1947</b>	<b>1990</b>	<b>1999</b>	<b>Commentaires</b>
L'audit interne est une activité	L'audit interne est une fonction	L'audit interne est une activité	La définition de 1999 a repris le terme « activité » de la définition de 1947.
indépendante	indépendante	indépendante, objective	L'ajout du terme « objective » dans la définition de 1999.
d'appréciation	d'appréciation	d'assurance et de conseil	La nature de travail n'est plus l'appréciation comme indiqué dans la définition de 1947 et 1990 mais fournir de l'assurance et de conseil (définition de 1999).
au sein d'une organisation	exercée au sein d'une organisation, au service de celle-ci		La précision « au sein de l'organisation » (définition 1947 et 1990) a été abandonnée par la définition de 1999 du fait que L'audit interne peut être exercé soit au sein de l'organisation soit dans le cadre

			d'un contrat d'externalisation.
pour la revue de la comptabilité, la finance et les autres opérations constituant une base des services de nature protective et constructive au profit du management	pour examiner et évaluer les activités de l'organisation	menée pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation.	La définition de 1947 limite le champ d'intervention de l'audit interne. La définition de 1990 élargie le champ de l'audit interne à toutes les activités de l'organisation sans lui reconnaître la force de proposition pour améliorer les opérations de l'organisation. La définition de 1999 inclus un nouveau concept celui de la « valeur ajoutée » et inscrit l'audit interne dans la démarche d'amélioration continue de l'organisation.
Il s'intéresse principalement aux aspects comptables et financiers, mais			Pour des raisons historiques de l'audit interne, la définition de 1947

il peut aussi s'intéressé, convenablement, à des sujets de nature opérationnel.			insiste sur l'aspect comptable et financier.
	L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités.	Il aide une organisation à atteindre ses objectifs	La mission de l'audit interne n'est plus apporter de l'aide aux membres de l'organisation (définition de 1990) mais d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs (définition de 1999).
	À cette fin, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, conseils et informations concernant les activités revues.	en adoptant une approche systématique et méthodique	L'adoption d'une approche systématique et d'une approche méthodique (définition 1999) ouvre de nouveau horizon à l'audit interne pour utiliser à bon escient des techniques et des outils en fonction de la nature, le champ, la complexité et les

			objectifs de la mission.
C'est un type de contrôle qui opère en mesurant et évaluant l'efficacité des autres types de contrôle.	L'objectif de l'audit interne inclut la promotion d'un contrôle efficace à un coût raisonnable.	pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance	L'audit interne, par essence, est un type de contrôle, c'est pour cette raison que la définition de 1999 ne l'a pas mentionné explicitement. Il reste l'une des préoccupations majeures de l'audit interne d'évaluation du processus de contrôle (définition 1999). L'audit interne est appelé aussi à évaluer le processus de gestion des risques et le processus de gouvernance (définition 1999).



---

## Caractéristiques de l'audit interne

---

« L'audit interne est une activité indépendante, objective, d'assurance et de conseil, menée pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et méthodique pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance.<sup>34</sup> ».

Nous déduisons de cette définition que l'audit interne est une activité :

- indépendante,
- objective,
- universelle,
- permanente et continue,
- qui apporte de valeur.

### 1. Activité Indépendante

La norme 1100 précise que « L'activité d'audit interne doit être indépendante et les auditeurs internes doivent être objectifs dans l'accomplissement de leur travail.<sup>35</sup> »

*L'indépendance<sup>36</sup> est le fait de se libérer des contraintes qui menacent la capacité de l'activité d'audit interne de s'acquitter de ses responsabilités d'une manière impartiale. Afin d'atteindre le degré d'indépendance nécessaire pour assumer les responsabilités de l'activité audit interne, le responsable de l'activité audit interne a un accès direct et sans restriction à la Haute Direction et au Conseil. Ceci peut*

---

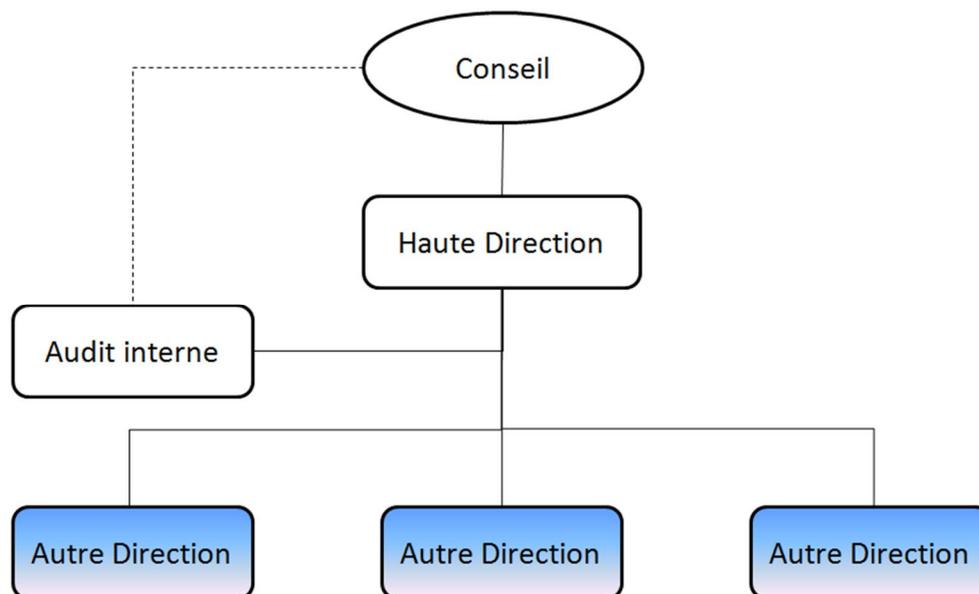
<sup>34</sup> Notre propre traduction de la définition de l'audit interne version 1999 de l'anglais au français.

<sup>35</sup> Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011

<sup>36</sup> Interprétation de la norme 1100, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011

---

être atteint par un double rattachement. En effet, la position de l'audit interne dans l'organigramme doit être comme suit :



L'indépendance de l'audit interne est donc assurée, d'une part par son rattachement hiérarchique à la plus Haute Direction de l'organisation et d'autre part par son rattachement fonctionnel au Conseil<sup>37</sup>. Cette position permet à l'audit interne d'auditer les autres fonctions, opérations, domaines et processus avec objectivité. Il en résulte selon Jacques RENARD<sup>38</sup> :

- que l'auditeur interne ne peut ni ne doit avoir sous ses ordres aucun service opérationnel ;
- qu'il ne formule que des « recommandations » qui ne constituent en aucun cas des mesures obligatoires pour la hiérarchie ;

<sup>37</sup> Il est entendu par Conseil tout organe de gouvernance d'une organisation. Il peut s'agir d'un Conseil d'administration, d'un Conseil de surveillance, de l'organe délibérant d'un organisme public ou d'une association ou de tout autre organe y compris le Comité d'audit auquel le responsable de l'audit interne peut être rattaché sur le plan fonctionnel (glossaire des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne).

<sup>38</sup> Jacques RENARD. Théorie et pratique de l'audit interne. Editions d'Organisation, 4<sup>ème</sup> édition 2002 p 57-58.

- 
- qu'il doit pouvoir avoir accès à tout moment aux personnes (à tous les niveaux hiérarchiques), aux biens et aux informations.

## 2. **Activité Objective**

L'indépendance de l'audit interne est une condition pour assurer l'objectivité des auditeurs internes. Celle-ci est énoncée comme un des principes fondamentaux du code de déontologie de l'IIA<sup>39</sup> « Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui. »

*L'objectivité<sup>40</sup> est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions d'une manière qu'ils croient au produit de leurs travaux et sans qu'aucun compromis de qualité ne soit effectué. L'objectivité exige que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur jugement dans les sujets d'audit à celui d'autres personnes.*

L'objectivité d'un auditeur interne est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente<sup>41</sup>. En effet, les membres du personnel mutés à la Structure d'Audit Interne ne doivent pas participer, avant un délai d'au moins un an à des missions d'audit d'assurance des activités dans lesquelles ils ont, précédemment, exercées.

---

<sup>39</sup> Le code de déontologie révisé le 17 juin 2000.

<sup>40</sup> Interprétation de la norme 1100, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

<sup>41</sup> Norme 1130.A1 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

---

### **3. Activité universelle**

L'universalité de l'audit interne doit être appréhendée dans un double sens, à savoir, elle s'applique à toutes les organisations et à tous les processus, domaines, fonctions et opérations au sein d'une organisation.

#### **3.1. S'applique à toutes les organisations**

Le terme « organisation » utilisé dans les normes, est un terme générique qui signifie que l'audit interne ne se limite pas qu'aux entreprises. Mais s'applique, aussi, à tout autre type d'organisation : administration publique, université, association, hôpital etc.

#### **3.2. S'applique à tous les processus, domaines, fonctions et opérations**

Jacques RENARD a écrit « *Nombreux sont encore ceux qui, lorsqu'on parle d'audit interne, pensent fonction financière et comptable. C'est que le poids de l'histoire pèse encore lourdement dans les esprits qui n'ont pas été informés sur l'évolution de la fonction.* »<sup>42</sup>. Cette conception de l'audit interne est caduque et a laissé place aux catégories suivantes d'audit interne :

- audit financier,
- audit opérationnel,
- audit fiscal,
- audit informatique,
- audit technique,
- audit juridique,
- audit qualité.

En effet, rien n'échappe, théoriquement, à l'audit interne et c'est au niveau de la charte d'audit que sera précisé le champ d'intervention de l'audit interne. Dès lors, on peut se demander qu'en est-il de la Structure d'Audit Interne ? La réponse est évidente, l'audit interne doit faire lui-même l'objet de missions d'audit

---

<sup>42</sup> Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne 4<sup>ème</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010- p 42.

---

---

interne. Mais, à travers des missions très particulières qui sont couvertes par les normes internationales de la pratique de l'audit interne. Il s'agit des normes de la série 1300 qui traite du programme d'assurance qualité et d'amélioration continue (voir le titre IV du présent ouvrage).

#### **4. Activité permanente et continue**

L'activité audit interne est une activité permanente et continue au sein d'une organisation mais périodique ou discontinuée pour ceux qui la rencontrent (les audités).

Les audités reçoivent les auditeurs au cours d'une mission pour une période allant d'une à plusieurs semaines et une fois la mission clôturée ces derniers s'en vont et ne reviendront que pour une mission de suivi ou autre mission d'audit.

La permanence et la continuité de l'audit interne sont traduites par :

- l'existence d'une structure indépendante chargée de l'activité d'audit interne ;
- le plan d'audit pluriannuel en répartissant les missions sur un cycle de plusieurs années allant de 3 à 5 ans. Cette périodicité des missions est déterminée en fonction de la cartographie des risques de telle sorte que tous les processus, domaines, fonctions et opérations seront couverts d'une manière cyclique.

Jacques RENARD a précisé dans son ouvrage *Théorie et pratique de l'audit interne* « *Il est intéressant de souligner, dès à présent, que le caractère permanent implique pour l'auditeur interne l'exclusion de toute responsabilité dans des fonctions opérationnelles en dehors de ses missions d'audit. Cette règle est à la fois une nécessité pratique et une exigence déontologique. C'est une nécessité pratique car on ne peut être à la fois juge et partie, auditeur et responsable opérationnel. C'est également une exigence déontologique car elle est imposée par la nécessité de tout auditer et de le faire sans aucun subjectivisme.* »<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne* 7<sup>ième</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010- p 46.

---

## 5. Apporter de la valeur

L'audit interne a une obligation à la fois de moyen et de résultat:

- Une obligation de moyen: en menant ses travaux avec diligence et professionnalisme à travers la conformité, particulièrement, au code de déontologie et aux normes professionnelles de la pratique professionnelle de l'audit interne, et d'une manière générale, la conformité au cadre internationale des pratiques professionnelles (International Professional Practices Framework -IPPF-) établi par l'Institute of Internal Auditor.
- Une obligation de résultat: dans la mesure où l'audit interne doit apporter de la valeur à l'organisation. À cet effet, l'audit interne est tenu de mener des missions d'audit d'assurance et de conseil en adoptant une approche qui permettra, non seulement, à comprendre les problèmes, mais aussi à agir avec efficacité et efficience.

La norme 2000 exige que « le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement l'activité d'audit interne en s'assurant qu'elle ajoute une valeur à l'organisation.<sup>44</sup> ».

L'audit interne ajoute de la valeur à l'organisation à travers:

- ✓ Les résultats de ses missions ;
- ✓ La formation des futurs managers appelés à assumer des responsabilités au sein de l'entreprise ;
- ✓ La contribution à créer de la valeur ajoutée (richesses) au sein de l'entreprise.

### 5.1. Résultats de la mission

Le travail des auditeurs internes consiste à réaliser des missions d'audit dont les résultats comportent :

- des informations ;
- des analyses ;

---

<sup>44</sup> Norme 2000 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

---

- 
- des risques identifiés et évalués ;
  - des opportunités identifiées ;
  - des recommandations.

### 5.1.1. Collecte des informations

Selon Jacques RENARD « *L'audit interne est une fonction de Direction en ce sens qu'elle concerne d'abord et au premier chef les responsables de l'entreprise.*<sup>45</sup> ». En effet, manager : c'est prendre des décisions et pour prendre des décisions les managers ont besoin des informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles.

D'ailleurs, c'est ce qu'exige la norme 2310 comme qualité des informations. Selon l'interprétation de cette norme<sup>46</sup> :

- Une information suffisante est factuelle, adéquate et probante, de sorte qu'une personne prudente et informée, pourrait parvenir aux mêmes conclusions que l'auditeur.
- Une information fiable est une information concluante et facilement accessible par l'utilisation de techniques d'audit appropriées.
- Une information pertinente conforte les constatations et recommandations de l'audit, et répond aux objectifs de la mission.
- Une information utile aide l'organisation à atteindre ses objectifs.

Dans le cadre de collecte des informations, les auditeurs internes doivent prendre en considération le caractère confidentiel de certaines informations. C'est pour cette raison que l'un des principes fondamentaux du code de déontologie « la confidentialité » en imposant aux auditeurs internes de respecter la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent et de ne divulguer ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

---

<sup>45</sup> Jacques RENARD. Théorie et pratique de l'audit interne. Editions d'Organisation, 4<sup>ième</sup> édition 2002 p 62.

<sup>46</sup> Interprétation de la norme 2310, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

---

---

Le principe fondamental de confidentialité a été décliné dans le code de déontologie en deux règles de conduite à savoir :

- les auditeurs internes doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ;
- les auditeurs internes ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

En outre, « Les auditeurs internes doivent se préoccuper de la protection des informations à caractère personnel qui sont recueillies au cours des missions d'audit, car les progrès des technologies de l'information et des communications continuent d'induire des risques et des menaces à la vie privée.<sup>47</sup> »

Selon la modalité pratique d'application (MPA) de la norme 2300-1 les informations à caractère personnel sont notamment :

- le nom, l'adresse, les numéros d'identification, le revenu, le groupe sanguin ;
- les évaluations, le statut social, les mesures disciplinaires ;
- les fichiers du personnel et les dossiers de crédit et de prêt ;
- les données relatives à la santé et les données médicales du personnel.

### **5.1.2. Les analyses**

La norme 2320 exige que « Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de la mission sur des analyses et évaluations appropriées.<sup>48</sup> ».

La collecte des informations en tant que telle est une valeur ajoutée pour les clients (Conseil, Haute Direction et audités) de l'audit interne. Cependant des analyses et des évaluations appropriées doivent être effectuées par les auditeurs

---

<sup>47</sup> Modalité pratique d'application de la norme 2300-1 publication 1<sup>er</sup> janvier 2011.

<sup>48</sup> Norme 2320 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

---

---

internes en utilisant des outils et des techniques adaptés à la complexité des domaines audités.

La norme 2410.A1 précise que « la communication finale des résultats de la mission doit, lorsqu'il y a lieu, contenir l'opinion des auditeurs internes et/ou leurs conclusions. Lorsqu'une opinion ou une conclusion est émise elle doit prendre en compte les attentes du Conseil, de la Haute Direction et des autres parties prenantes. Elles doivent s'appuyer sur une information fiable, pertinente et utile.<sup>49</sup> ».

Les opinions sont les évaluations de l'auditeur interne sur les conséquences des observations et recommandations sur les activités auditées. Habituellement, elles situent les observations et recommandations dans la perspective de leurs implications globales.

L'auditeur interne à travers la formulation d'une opinion émet un jugement professionnel dans le but d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs.

### **5.1.3. L'identification et évaluation des risques**

Le risque est défini comme étant un événement, d'origine interne ou externe, incertain qui aura un impact négatif sur l'atteinte d'un objectif<sup>50</sup>. Par définition l'audit interne est une activité qui aide l'organisation à atteindre ses objectifs ; d'où la naissance de la nouvelle approche de l'audit interne baptisée « approche basée sur les risques ».

L'audit interne basé sur le risque (Risk Based Internal Auditing) consiste à évaluer le processus de gestion de risque qu'il soit formalisé ou pas. En effet, la norme 2120 exige que « L'activité d'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus

---

<sup>49</sup> Norme 2410 A1 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

<sup>50</sup> «COSO II report» ou «le management des risques de l'entreprise» page 64 traduit par l'IFACI et Pricewaterhousecoopers. Publié par Editions d'Organisation 2005.

---

---

de management des risques et contribuer à leur amélioration.<sup>51</sup> ». Une interprétation a été ajoutée à cette norme pour préciser la nature des travaux que doivent effectuer les auditeurs internes afin d'évaluer l'efficacité du processus de management des risques. Ainsi, les auditeurs internes doivent s'assurer que :

«

- les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent;
- les risques significatifs sont identifiés et évalués;
- les modalités retenues pour le traitement des risques sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation;
- les informations pertinentes relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre au personnel, au management et au Conseil de s'acquitter de leurs responsabilités.<sup>52</sup>»

Pour la mise en œuvre de l'approche basée sur les risques les normes 2120.A1, 2120.A2, 2120.C1, 2120.C2 et 2120.C2 cadrent les travaux des auditeurs internes en matière d'identification et d'évaluation des risques.

Le rôle de l'audit interne en matière d'identification et d'évaluation des risques est crucial. En effet, toute défaillance dans ce domaine non seulement est considérée comme un signe d'inefficacité de l'audit interne, mais aussi peut faire exposer l'organisation à des risques majeurs.

#### **5.1.4. L'identification des opportunités**

L'audit interne aide l'organisation à atteindre ses objectifs en identifiant les événements possibles qui auront aussi bien un impact négatif qu'un impact positif

---

<sup>51</sup> Norme 2120 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

<sup>52</sup> Interprétation de la norme 2120 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

---

---

sur l'atteinte de ces objectifs. Les premiers événements représentent des risques tandis que les deuxièmes représentent des opportunités<sup>53</sup>.

La norme 2201 énumère les considérations qui doivent être prises en compte les auditeurs internes lors de la planification de la mission d'audit. L'une de ces considérations « les opportunités d'apporter des améliorations significatives des processus de management des risques et de contrôle de l'activité.<sup>54</sup> »

En outre, la norme 220. A2 exige que « lorsqu'au cours d'une mission d'assurance apparaissent d'importantes opportunités de conseil, un accord écrit devrait être conclu pour préciser les objectifs et le champ de la mission de conseil, les responsabilités respectives et les autres attentes. Les résultats de la mission de conseil sont communiqués conformément aux normes applicables à ces missions. ».

C'est aux auditeurs internes d'avoir le réflexe et la force de proposition pour faire bénéficier leur organisation des opportunités d'amélioration qui se présentent.

#### **5.1.5. Les recommandations**

La norme 2410 exige que « la communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions. ».

À travers leurs travaux lorsque les auditeurs internes constatent une faiblesse, une défaillance ou une situation défavorable etc. ils élaborent des recommandations en guise de remède à l'instar du médecin qui pour guérir le malade il prescrit une ordonnance. Sans ces recommandations le travail des auditeurs internes sera inachevé, et comme le confirme Jacques RENARD « *c'est la raison d'être de l'audit interne, d'élaborer des recommandations [...]*<sup>55</sup> ».

---

<sup>53</sup> «COSO II report» ou «le management des risques de l'entreprise» page 64 traduit par l'IFACI et Pricewaterhousecoopers. Publié par Editions d'Organisation 2005.

<sup>54</sup> Norme 2201 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

<sup>55</sup> Jacques RENARD. Théorie et pratique de l'audit interne. Editions d'Organisation, 4<sup>ième</sup> édition 2002 p 254.

---

Une recommandation peut être :

- une remise en ordre pour éviter le retour ou la persistance de la situation défavorable,
- une solution à un problème,
- une action de maîtrise des risques, ou
- une opportunité d'améliorer une opération ou un processus.

Pour qu'une recommandation soit à valeur ajoutée pour l'organisation, elle doit être :

- La réponse à une trouvaille en terme d'anomalie ou d'opportunité d'amélioration : une recommandation doit être rattaché à une Feuille de Constat et d'Analyse (FCA)<sup>56</sup>.
- Réalisable : les auditeurs internes, lors de l'élaboration d'une recommandation, doivent prendre en considération les moyens et les ressources dont dispose leur organisation (le contexte dans lequel elle se trouve) pour la mettre en œuvre. Une recommandation irréalisable serait signe d'inefficacité de l'audit interne.
- Formulée d'une manière claire et précise : une recommandation claire est facilement compréhensible et logique. Une recommandation précise est non superficielle ou trop généraliste mais fournit toutes les informations permettant sa mise en œuvre.
- Discutée avec les audités : les auditeurs internes peuvent ne pas percevoir la meilleur des solutions possibles ; alors un bon climat de collaboration avec les audités permettra d'enrichir la recommandation initiale.

## **5.2. Fournir les futurs managers**

S'agissant de la politique de recrutement des auditeurs internes Jacques RENARD affirme qu'il « [...] existe une conception plus novatrice qui considère que l'audit interne doit être une pépinière de talents, que s'agissant de l'endroit privilégié de l'entreprise où l'on peut apprendre le maximum de choses dans le minimum de

---

<sup>56</sup> Voir la partie de cet ouvrage consacrée à la FCA.

---

---

*temps, il serait dommageable de ne pas y mettre les jeunes cadres à haut potentiel.<sup>57</sup> »*

Jacques RENARD ajoute qu' « on ne fait pas carrière à l'audit interne »<sup>58</sup> et que « *l'auditeur interne, et surtout s'il est de potentiel élevé ne fait donc que passer dans le service (sauf le cas assez rare de responsables de haut niveau).*<sup>59</sup> ».

Selon Jacques RENARD « *la plus-value acquise au cours des années passées à l'audit interne doit être visible et se traduire dans la carrière [...]. Le responsable de l'audit interne doit donc se préoccuper du sort de ceux qui partent et user de son influence pour que ces départs s'effectuent en de bonnes conditions.*<sup>60</sup> ».

Dans une annonce<sup>61</sup> pour le recrutement des auditeurs internes au profit d'un groupe industriel international français (CA 15 milliards d'euros, côté à Paris, Londres et New-York), il a été mentionné ce qui suit : « Tout au long de ces missions variées, vous connaîtrez de mieux en mieux le groupe, son savoir-faire et sa culture. Votre réussite à ce poste vous permettra d'évoluer ensuite vers des fonctions opérationnelles à fortes responsabilités. ». D'après cette annonce, le passage à l'audit interne permet de former des futurs responsables de l'entreprise.

### **5.3. Contribuer à créer de la valeur**

*«Toute organisation, qu'elle soit privée ou publique, à but lucratif ou non, doit créer de la valeur pour les parties prenantes: c'est un postulat de base du management des risques de l'entreprise. L'incertitude est une donnée intrinsèque à la vie de toute organisation. L'un des principaux défis pour la direction est de définir le degré d'incertitude que l'entité est prête à accepter dans son effort de création de valeur. La notion d'incertitude se traduit aussi bien en termes de*

---

<sup>57</sup> Jacques RENARD. Théorie et pratique de l'audit interne. Editions d'Organisation, 4<sup>ème</sup> édition 2002 p 366.

<sup>58</sup> Même source page 372.

<sup>59</sup> Même source page 373.

<sup>60</sup> Même source page 374.

<sup>61</sup> Publié le 12 novembre 2008 sur la page web <http://www.michaelpage.fr/offre-emploi/556309-auditeur-si-interne-senior.html>

---

---

*risques que d'opportunités, pouvant potentiellement détruire comme créer de la valeur. Le management des risques offre à la direction la possibilité d'apporter une réponse efficace à l'incertitude, aux risques et aux opportunités qui y sont associés, renforçant ainsi son potentiel de création de la valeur.»<sup>62</sup>*

*«La valeur est créée, préservée ou détruite par des décisions de la direction, tant au niveau de la définition de la stratégie que dans la gestion quotidienne des activités. La valeur est aussi créée par le déploiement de ressources, qu'elles soient humaines, financières, technologiques ou commerciales, dès lors que le bénéfice qui en découle est supérieur au coût de la ressource utilisée. La valeur est préservée lorsque la valeur créée prend un caractère durable pouvant se manifester notamment par une qualité des produits supérieure, des capacités de production améliorées et une satisfaction avérée de la clientèle. La valeur est détruite lorsque ces objectifs ne sont pas atteints en raison d'une stratégie inadaptée ou d'une mauvaise exécution de celle-ci. L'identification des risques et des opportunités est indissociable de la prise de décision, et implique de la part du management la prise en compte d'informations sur l'environnement interne et externe, le déploiement de ressources en fonction des besoins et un réajustement des activités à mesure que les circonstances évoluent.*

*La valeur est maximisée lorsque la direction fixe une stratégie et des objectifs permettant d'optimiser l'équilibre entre croissance, rentabilité et risques associés, ou encore lorsqu'un déploiement efficace et efficient des ressources permet d'atteindre les objectifs de l'organisation. [...]»<sup>63</sup>*

L'entreprise crée de la richesse grâce aux facteurs de production (le capital et le travail) utilisé. Cette richesse est mesurée par la valeur ajoutée.

*« La valeur ajoutée résulte de la transformation par les entreprises de matières premières et de biens semi-finis ou des services en produits vendables sur le marché. La valeur ajoutée créée par une entreprise correspond à la différence entre*

---

<sup>62</sup> «COSO II report» ou «le management des risques de l'entreprise» page 18 traduit par l'IFACI et Pricewaterhousecoopers. Publié par Editions d'Organisation 2005.

<sup>63</sup> «COSO II report» ou «le management des risques de l'entreprise» page 19 traduit par l'IFACI et Pricewaterhousecoopers. Publié par Editions d'Organisation 2005.

---

ses ventes totales (son chiffre d'affaire), d'une part et le coût d'acquisition de ses matières premières et biens et services intermédiaires, d'autre part<sup>64</sup>. »

« La valeur ajoutée a un rôle stratégique pour l'entreprise et pour l'économie, car elle est source de richesse et garante de développement<sup>65</sup>. »

Afin d'appréhender la contribution de l'audit interne dans la valeur ajoutée nous allons faire appel au concept de chaîne de valeur élaboré par Michael Porter<sup>66</sup>. Cette chaîne schématise l'imbrication des activités créatrices de valeur en distinguant les activités principales et les activités de soutien (figure 1.1).

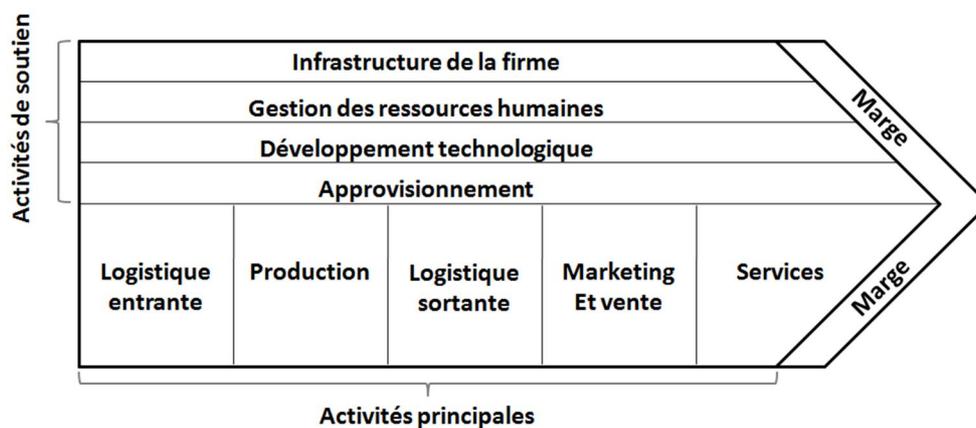


Figure 1.1

La « **marge** » indiquée dans le schéma ci-dessus représente la valeur ajoutée.

**Les activités principales** correspondent aux activités permettant de réaliser le produit ou service et à le mettre sur le marché. Ces activités sont au nombre de 5 :

- la logistique entrante (réceptionner les matières premières et les marchandises, les entrer en stock...);

<sup>64</sup> «Macro économique: Une perspective européenne» page 23 3<sup>ème</sup> Edition Michael BURDA, Charles WYPLOSZ et Jean HOUARD traduit par Jean HOURAD publié par De Boeck University 2002.

<sup>65</sup> «Trésorerie et finance d'entreprise» page 48 Philippe KNEIPE collaborateur Alain SIAENS publié par De Boeck University 1997.

<sup>66</sup> Michael Porter. « L'avantage concurrentiel » 1986 page 52.

- 
- la transformation en produits finis ou l'exécution de la prestation de service ;
  - la logistique sortante (livraison, transport marchandise ...) ;
  - le marketing et vente (promotion, communication, force de vente...) ;
  - le support ou service après vente (installation du matériel, entretien, réparation...)

**Les activités de supports** interviennent tout au long de la chaîne pour fournir des services aux activités principales. Ces activités sont :

- les approvisionnements (achat de matières premières, de machines, de véhicules de livraison, de matériels et fournitures...)
- le développement technologique (les services informatiques, recherche et développement, diffusion des bonnes pratiques) ;
- la gestion des ressources humaines (recrutement, motivation des salariés, gestion des carrières...)
- les infrastructures de la firme (comptabilité, service juridique, direction stratégique...)

Pour M.Porter chaque activité peut être découpée en plusieurs activités créatrices de valeur. Il focalise son analyse sur la valeur créée par l'entreprise et perçue par le client. En effet, «l'orientation client» est au cœur du concept de chaîne de valeur, avec pour finalité de créer de la valeur pour le client, mais aussi de maîtriser les coûts de production. « L'orientation client » peut être adoptée en interne à travers la chaîne de valeur par interaction entre les différentes activités de l'entreprise.

Bien que M.Porter n'ait pas mentionné l'audit interne parmi les activités de soutien dans la chaîne de valeur. Il est évident qu'elle fait partie de cette chaîne du moment qu'elle fournit des services d'assurance et de conseil à des clients internes (Conseil, Haute Direction et audités) pour que l'organisation améliore ses opérations et atteigne ses objectifs.

L'audit interne pourrait être une source d'avantage concurrentiel étant donné qu'il assure une fonction de mesure et d'amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance.

---





---

## Approche systématique et méthodique

---

Dés mon affectation en juillet 2000 à la Direction Audit Interne j'ai pris contact avec l'Association Tunisienne des Auditeurs Internes pour s'informer et se former en audit interne. À la lecture de la définition de l'audit interne je me suis arrêté longuement au niveau de la phrase « en adoptant une approche systématique et méthodique ». En effet, plusieurs questions ont surgi : s'agit-il de deux approches distinctes, l'une qualifiée de systématique et l'autre de méthodique? S'agit-il d'une seule approche qui est qualifiée à la fois de systématique et méthodique? Comment procéder pour la ou les mettre en œuvre ? Etc.

De l'année 2000 jusqu'à l'année 2007 je n'ai pas manqué d'effort à la recherche d'un ouvrage, d'un article ou d'une action de formation qui m'aidera à apporter des réponses à ces questions. Force de constater qu'aucun auteur ne s'est intéressé à cette phrase de la nouvelle définition de l'audit interne « en adoptant une approche systématique et méthodique » que ce soit Lawrence B. SAWER ou Jacques RENARD ou olivier LEMANT...

À l'occasion de l'animation d'une action de formation organisée par l'Association Tunisienne des Auditeurs Internes en décembre 2008, ayant pour thème « Les nouvelles Normes et le nouveau Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne: Modalités de mise en œuvre » et afin de ne pas se trouver dans une situation embarrassante face à une question qui pourrait être posée par l'un des participants concernant la phrase « en adoptant une approche systématique et méthodique » j'ai décidé de creuser plus et d'essayer d'apporter des réponses aux questions supra. Pour ce faire j'ai commencé par consulter le dictionnaire Le petit Larousse pour avoir la signification linguistique du terme systématique et méthodique.

Selon de dictionnaire Le Petit Larousse (version édition électronique 2008) le mot « systématique » est un adjectif qui signifie:

---

1. *Relatif à un système ; combiné d'après un système.* Raisonnement systématique.
2. *Qui est fait avec méthode, selon un ordre logique et cohérent.* Classement systématique.
3. *Qui pense et agit d'une manière rigide, péremptoire, sans tenir compte des circonstances ; qui manifeste ce comportement.* Opposition, refus systématiques.

La signification n° 3 du terme « systématique » ne peut pas être retenue du fait que l'auditeur interne doit être serein dans l'accomplissement des missions d'audit interne.

De même la signification n° 2 du terme « systématique » ne peut être retenue. En effet, d'une part elle évoque le terme méthode et serait de la redondance dans la définition de l'audit interne de qualifier l'approche à adopter par les auditeurs interne « avec méthode et méthodique » et d'autre part elle ajoute « selon un ordre logique et cohérent », les auditeurs internes ont-ils besoin de leur rappeler qu'ils doivent accomplir leur mission avec un ordre logique et cohérent. Il me semble que c'est l'évidence même de suivre une ligne directrice composée de plusieurs étapes et d'ailleurs les normes ont exigé la planification de toute mission d'audit interne.

La signification n° 1 renvoie à la notion du système et de la vision globale dans l'observation des faits et l'explication d'une faiblesse, défaillance ou situation défavorable etc. Donc nous sommes devant une approche de la recherche qui est connu sous le nom de l'approche systémique ou systématique.

Qu'en est-il du terme « méthodique » ?

Selon de dictionnaire Le Petit Larousse (version édition électronique 2008) le mot « méthodique » est un adjectif qui signifie:

1. *Qui résulte de l'application d'une méthode. Vérifications méthodiques.*  
- *PHILOSOPHIE* *Doute méthodique : chez Descartes, doute volontaire amenant à révoquer tout ce qui a été admis jusqu'alors, afin de laisser place*

---

*au seul critère de l'évidence et de reconstruire le savoir sur une base inébranlable.*

*2. Qui agit avec méthode.*

La signification n° 2 du terme « méthodique » ne peut être retenue, parce qu'elle évoque le terme méthode et serait de la redondance dans la définition de l'audit interne de qualifier l'approche à adopter par les auditeurs interne « systématique et avec méthode ».

La signification n° 1 renvoie à la démarche de René Descartes qui a été présentée dans son ouvrage « Le discours de la méthode » publié en 1637. Il s'agit d'une approche de recherche aussi dénommée l'approche cartésienne<sup>67</sup> par référence à Descartes.

Il ressort de ces définitions que l'approche systématique suit une certaine méthodologie et de ce fait l'adjectif qualificatif « méthodique » n'a pas de raison d'être dans la mesure où il s'agit d'une seule approche. En effet, il me paraît qu'il s'agit bien de deux approches distinctes: l'approche systématique et l'approche méthodique (cartésienne).

En menant des recherches, dans le domaine de la méthodologie, guidée par la pratique professionnelle de l'audit interne, je suis arrivé à la conclusion que les auditeurs internes devraient adopter l'approche systématique et/ou l'approche méthodique en fonction des objectifs, de la nature et de la complexité de la mission d'audit interne.

L'approche systématique et l'approche cartésienne sont deux approches complémentaires et permettent à l'auditeur interne d'évaluer et d'améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernement d'entreprise.

L'auditeur interne doit connaître et maîtriser parfaitement ces deux approches afin de choisir celle qui convient et celle qui est la mieux indiquée dans ces

---

<sup>67</sup> De Cartesius, nom latin de René Descartes (Renatus Cartesius).

---

---

travaux, et ce en fonction des différents phases, objectifs, nature, étendu et complexité de la mission d'audit.

Au risque de paraître très théorique et donc de s'éloigner de la pratique professionnelle de l'audit interne, nous allons présenter, succinctement<sup>68</sup> en premier lieu l'approche cartésienne et en second lieu l'approche systématique.

## 1. Approche Méthodique ou Cartésienne

René DESCARTES (1596-667) philosophe et mathématicien français a écrit en 1637 le «Discours de la méthode de la méthode» (sous-titré pour bien conduire sa raison, et chercher la vérité dans les sciences).

Le discours de la méthode commence par la fameuse phrase: «Le bon sens est la chose du monde la mieux partagée». DESCARTES explique que le bon sens est réparti également chez chaque être humain, mais dépend de la manière dont chaque individu utilise cette faculté.

DESCARTES présente dans la deuxième partie du «Discours de la méthode» sa méthode articulée autour de 4 concepts:

### 1.1. L'Evidence

René DESCARTES annonce dans le Discours de la méthode : *« Le premier était de ne recevoir jamais aucune chose pour vraie, que je ne la connusse évidemment être telle : c'est-à-dire, d'éviter soigneusement la précipitation et la prévention; et de ne comprendre rien de plus en mes jugements, que ce qui se présenterait si clairement et si distinctement à mon esprit, que je n'eusse aucune occasion de le mettre en doute. »*

La précipitation entraîne l'erreur. La prévention consiste à prendre de multiples précautions et à être prudent, ce qui permet d'appréhender tous les problèmes et

---

<sup>68</sup> Pour plus d'information se référer à des ouvrages spécialisés dans ce domaine.

---

---

d'avoir une vision d'ensemble afin de ne pas se lancer dans une mauvaise direction et de risquer de se tromper par conséquent.

Descartes explique dans ce premier précepte qu'il faut se débarrasser des acquis et des préjugés pour pouvoir accepter l'évidence sans la déformer par des pressions extérieures exercées par nos connaissances et ceux qui nous les ont transmises, éviter les préjugés de toutes sortes. Il s'agit bien du principe de l'objectivité du code de déontologie de l'IIA à savoir: « Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.<sup>69</sup> »

### **1.2. Le réductionnisme**

René DESCARTES annonce dans le Discours de la méthode : *«Le second, de diviser chacune des difficultés que j'examinerais, en autant de parcelles qu'il se pourrait, et qu'il serait requis pour les mieux résoudre.»*

C'est la règle de division du complexe en éléments simples pour analyser un problème afin d'y trouver une solution appropriée. Autrement dit on réduit en divers éléments, puis on reconstruit.

L'approche cartésienne décompose les problèmes en sous problèmes jusqu'à trouver un niveau où l'expérimentation ou l'observation peuvent valider les hypothèses. Les sous problèmes résolus sont additionnés pour tendre vers la solution du problème global.

### **1.3. La causalité**

René DESCARTES annonce dans le Discours de la méthode : *«Le troisième, de conduire par ordre mes pensées, en commençant par les objets les plus simples et*

---

<sup>69</sup> Code de déontologie de l'IIA publié le 17 juin 2000.

---

---

*les plus aisés à connaître, pour monter peu à peu, comme par degrés, jusques à la connaissance des plus composés, et supposant même de l'ordre entre ceux qui ne se précipitent point naturellement les uns les autres. »*

Il était ainsi toujours possible de remonter jusqu'à une cause ou des causes finales.

#### **1.4. L'exhaustivité**

René DESCARTES annonce dans le Discours de la méthode : *«Et le dernier, de faire partout des dénombrements si entiers et des revues si générales que je fusse assuré de ne rien omettre».*

C'est la règle du dénombrement, il faut faire une revue entière et générale de ce qui fait intervenir la prudence et circonspection. Il s'agit de vérifications complètes qui correspondent à la phase de stabilisation et de fiabilité du travail effectué. Rien n'est laissé au hasard car la vérification est exhaustive. C'est la phase où le chercheur se rassure sur ses résultats et leurs qualités.

Après la présentation de ces quatre percepts René DESCARTES ajoute : *« Ces longues chaînes de raisons, toutes simples et faciles, dont les géomètres ont coutume de se servir, pour parvenir à leurs plus difficiles démonstrations, m'avaient donné occasion de m'imaginer que toutes les choses, qui peuvent tomber sous la connaissance des hommes, s'entre-suivent en même façon et que, pourvu seulement qu'on s'abstienne d'en recevoir aucune pour vraie qui ne le soit, et qu'on garde toujours l'ordre qu'il faut pour les déduire les unes des autres, il n'y en peut avoir de si éloignées auxquelles enfin on ne parvienne, ni de si cachées qu'on ne découvre. »*

Les auditeurs internes dans la réalisation des missions d'audit interne adoptent une approche méthodique qui est basée :

- ✓ Sur l'évidence c'est-à-dire qu'il n'y a de chose vraie que tout ce qui est vérifiable. Certes les auditeurs internes partent avec des hypothèses construites au cours de la première phase de la mission d'audit à savoir la « prise de connaissance » qu'ils cherchent à vérifier dans la phase terrain.
-

- 
- ✓ Sur la réduction des anomalies constatées en sous éléments afin de comprendre ce qui a été observé.
  - ✓ Sur la causalité afin d'expliquer les anomalies constatées et de trouver les solutions appropriées. Dans cette réflexion les auditeurs internes utilisent des outils tels que les cinq P, la QQOQCP et le diagramme ICHAKAWA.
  - ✓ Sur, dans certaines cas, l'exhaustivité. Bien que les auditeurs internes font appel souvent à l'échantillonnage.

La définition de l'audit interne invite les auditeurs à utiliser aussi bien l'approche méthodique que l'approche systémique. La quelle approche se présente comme une approche alternative et complémentaire à l'approche cartésienne.

## **2. Approche systémique ou systématique**

L'origine de cette approche correspond au souci de sortir du cadre limité de la pensée cartésienne, notamment lorsqu'il faut appréhender une grande complexité. Un objet complexe se caractérise par un nombre important de relations entre les éléments qui le constituent, alors qu'un objet compliqué est caractérisé par un nombre important d'éléments.

L'analyse cartésienne s'applique bien au domaine du compliqué, mais mal aux domaines du complexe.

La mise en œuvre de cette approche passe par un effort d'apprentissage conceptuel et pratique auquel doivent consentir les auditeurs internes qui ambitionnent de réaliser des missions d'audit à haute valeur ajoutée.

L'approche systémique s'appuie sur le concept du système, dont nous citons une définition qui nous paraît assez simple : « *un système est un tout composé de parties, la notion de tout impliquant l'existence, d'une part, d'un ensemble borné,*

---

---

*différentiable des autres tous et, d'autre part, de parties évoquant quelque chose de séparable et d'identifiable appartenant à un ensemble plus vaste.<sup>70</sup> ».*

Sans pousser plus la recherche et en se rattachant à l'objet de cet ouvrage, la définition suivante du système nous paraît la plus commode: «*un système est un ensemble d'éléments humains, sociaux, technique, matériels, logiciels, financiers, commerciaux, en interaction, organisés pour réaliser une activité donnée dans des conditions données (temps, financières, environnements, etc.).<sup>71</sup> ».*

Il ressort de ces deux définitions qu'un système est caractérisé par :

- des éléments qui le composent ;
- des interactions entre ces éléments ;
- une finalité ;
- des frontières ;
- des flux d'échanges avec l'environnement.

---

<sup>70</sup> François CARON page web « [http://www.stratisc.org/strat069\\_CARON.html](http://www.stratisc.org/strat069_CARON.html) » du site de l'Institut de Stratégie Comparée, Commission Française d'Histoire Militaire, Institut d'Histoire des Conflits Contemporains. Consulter le 13 août 2011.

<sup>71</sup> Définition donnée en 1976 par Société pour l'avancement de la sécurité des systèmes en France, citée par Alain DESROCHES, Alain LEROY et Frédérique VALLÉ. « La gestion des risques principes et pratiques » page 29 édition Lavoisier. Deuxième édition 2007.

---

La figure 1.2 schématise un exemple de système :

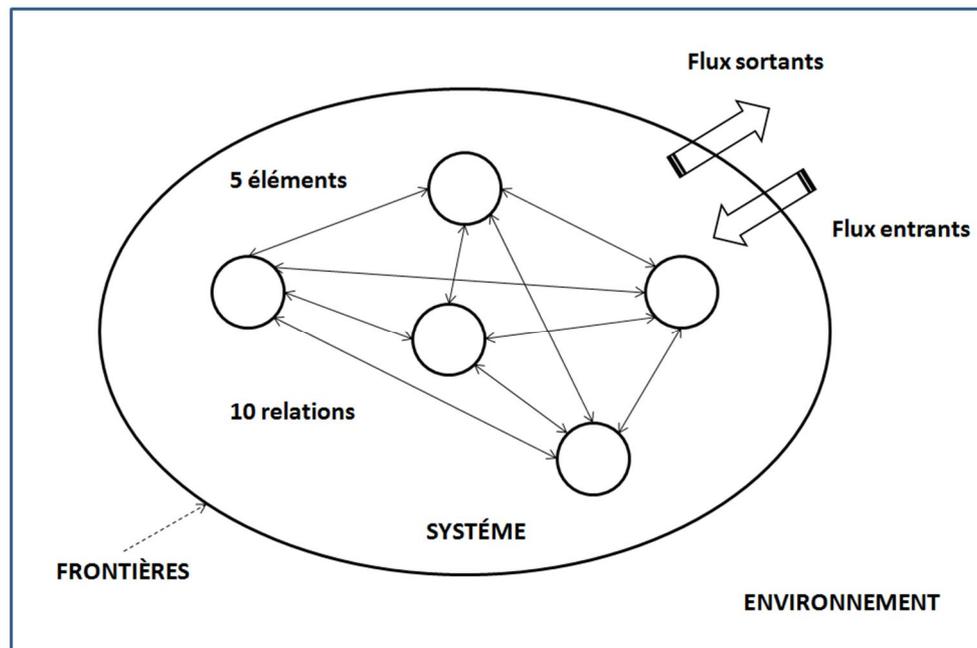


Figure 1.2

Le concept de système s'efforce de relier les éléments au lieu de les isoler, s'appuie sur la perception globale plutôt que sur l'analyse détaillée, prend en considération les échanges entre le système et l'environnement et donne une vision dynamique.

L'approche systémique aide les auditeurs internes à observer la réalité en la considérant comme étant formée d'éléments dynamiques inter-reliés. Cette approche exige des auditeurs internes qu'ils portent leur attention sur la réalisation des objectifs qui justifient l'existence d'un système (l'entreprise) et sur les critères leur permettant d'en vérifier la performance.

Aux quatre préceptes du « Discours de la méthode » de Descartes, Jean-Louis LE MOIGNE oppose point par point quatre préceptes d'un nouveau discours de la méthode. À l'évidence il oppose le précepte de pertinence, au réductionnisme il

---

oppose le précepte de globalisme, au causalisme il oppose le précepte téléologique et à l'exhaustivité il oppose le précepte d'agrégativité.

### **2.1. Pertinence**

*« Le précepte de pertinence : Convenir que tout objet que nous considérerons se définit par rapport aux intentions implicites ou explicites du modélisateur. Ne jamais s'interdire de mettre en doute cette définition si, nos intentions se modifient, la perception que nous avons de cet objet se modifie.<sup>72</sup> »*

Ici le modélisateur peut être l'auditeur interne. En effet, dans le cadre de leur travail d'observation et de collecte d'information les auditeurs internes sont influencés par les objectifs de la mission. D'ailleurs, la compréhension que cherchent les auditeurs internes à obtenir d'un problème n'est pas neutre, car l'observation modifie l'état de ce qui est observé.

### **2.2. Globalisme**

*« Le précepte du globalisme : Considérer toujours l'objet à connaître par notre intelligence comme une partie immergée et active au sein d'un plus grand tout. Le percevoir d'abord globalement, dans sa relation fonctionnelle avec son environnement sans se soucier outre mesure d'établir une image fidèle de sa structure interne, dont l'existence et l'unicité ne seront jamais tenues pour acquises<sup>73</sup>. »*

Étant donné qu'un système est composé d'un ensemble d'éléments reliés entre eux, les interactions entre ces différents éléments constituent une totalité qui ne se réduit pas à la somme des parties. La modification (la variation) d'un des éléments du système peut affecter le système entier.

---

<sup>72</sup> Jean-Louis LE MOIGNE. « La théorie du système général, *théorie de la modélisation* ». Réédition en 2006 sous le format « e-book » de la 4<sup>ème</sup> édition 1994 par laCollection des CLASSIQUES DU RÉSEAU INTELLIGENCE DE LA COMPLEXITÉ « [www.mcxapc.org](http://www.mcxapc.org) ». Page 43.

<sup>73</sup> Source précédente.

---

### 2.3. Téléologique

« Le précepte téléologique : Interpréter l'objet non pas en lui-même, mais par son comportement, sans chercher à expliquer a priori ce comportement par quelque loi impliquée dans une éventuelle structure. Comprendre en revanche ce comportement et les ressources qu'il mobilise par rapport aux projets que, librement, le modélisateur attribue à l'objet. Tenir l'identification de ces hypothétiques projets pour un acte rationnel de l'intelligence et convenir que leur démonstration sera bien rarement possible<sup>74</sup>. »

### 2.4. Agrégativité

« Le précepte de l'agrégativité : Convenir que toute représentation est partisane, non pas par oubli du modélisateur, mais délibérément. Chercher en conséquence quelques recettes susceptibles de guider la sélection d'agrégats tenus pour pertinents et exclure l'illusoire objectivité d'un recensement exhaustif des éléments à considérer<sup>75</sup>. »

## 3. Systemique contre méthodique

Un des concepts fondamentaux pour appréhender la distinction entre l'approche méthodique et l'approche systémique c'est le concept de causalité.

La causalité est le lien construit entre une cause et un effet (conséquence) elle peut être linéaire ou circulaire.

### 3.1. Causalité linéaire

La recherche de cause est un mode de raisonnement spontané, devant un phénomène que nous constatons, c'est bien celui qui consiste à rechercher sa « cause ». Une explication nous satisfait quand elle nous livre une cause (A) qui

---

<sup>74</sup> Source précédente.

<sup>75</sup> Source précédente

---

puisse justifier l'apparition du phénomène (B), de telle manière que le passage de « A » à « B » soit compréhensible : Il s'agit de la causalité linéaire.

Les auditeurs internes procèdent ainsi très fréquemment, dès qu'une faiblesse, une défaillance ou une situation défavorable soit constatée (figure 1.3).

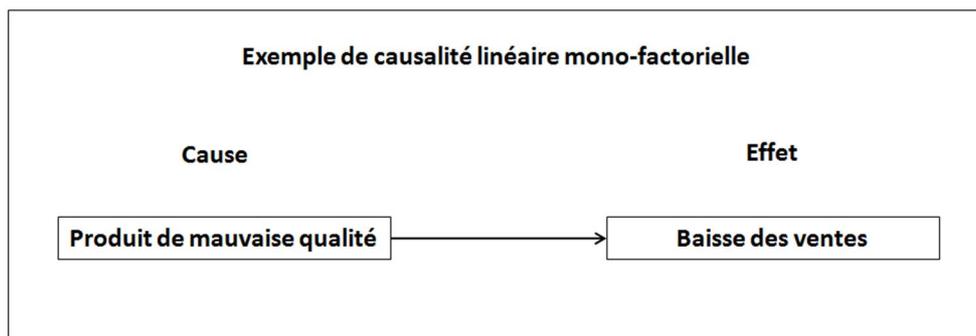


Figure 1.3

La causalité linéaire peut donner des explications et des solutions à des problèmes très simple, par exemple une lampe qui ne s'allume plus la cause alors c'est que la lampe a dépassé sa durée de vie et par conséquent il faut la changer.

Mais, dans plusieurs situations les choses ne sont pas aussi simples et pour un effet donné il existe plusieurs causes contributives. On parle alors de la causalité linéaire multifactorielle (figure 1.4).

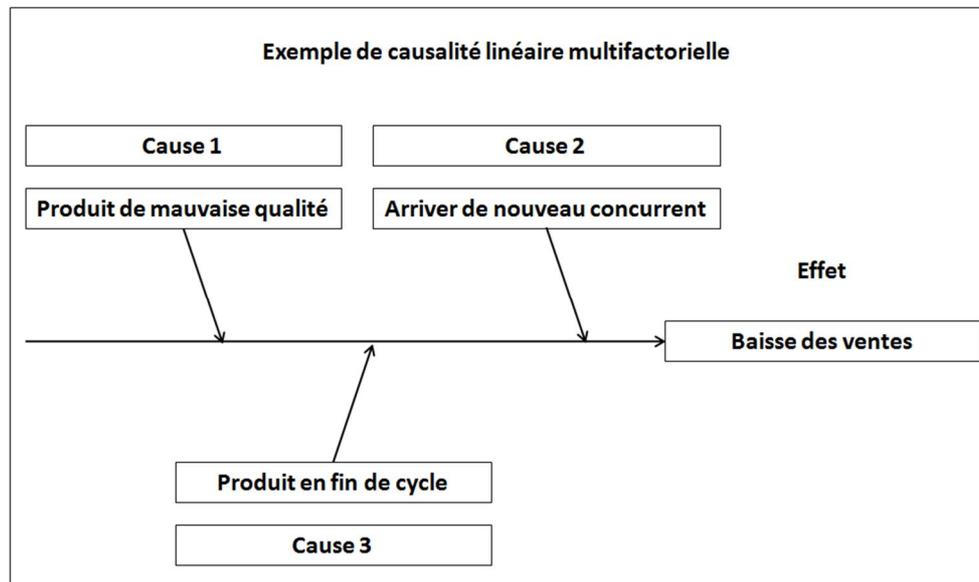


Figure 1.4

L'application de la causalité multifactorielle permet de trouver des solutions multidirectionnelles. Ainsi, plutôt d'agir sur un seul facteur on va agir plus ou moins simultanément sur plusieurs aspects du problème.

### **3.2. Causalité circulaire**

Dans la réalité deux situations peuvent se présenter :

- L'existence de relation entre les différentes causes d'un « effet » ;
- L'existence de l'effet-retour (feed-back) de l' « effet » sur une « cause ».

Dans des telles situations la causalité linéaire ne peut être appliquée. Alors, on parle de causalité circulaire là où l'effet a un effet-retour sur la cause selon une boucle (figure 1.5).

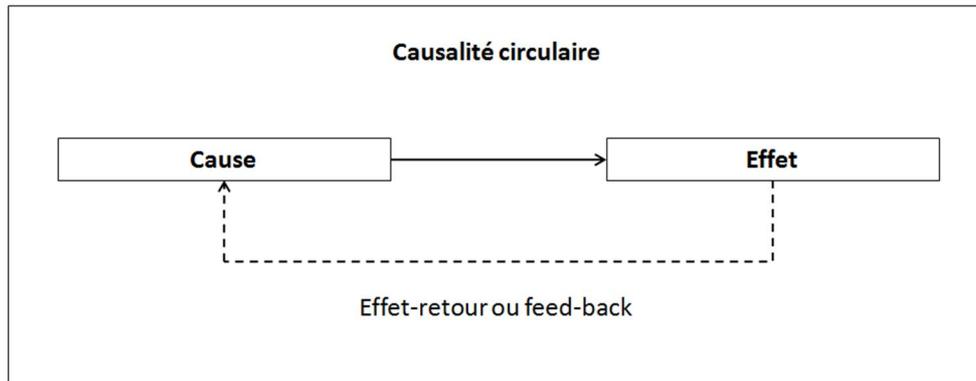


Figure 1.5

Reprenons l'exemple de la baisse des ventes en appliquant la causalité circulaire nous aurons la figure 1.6 :

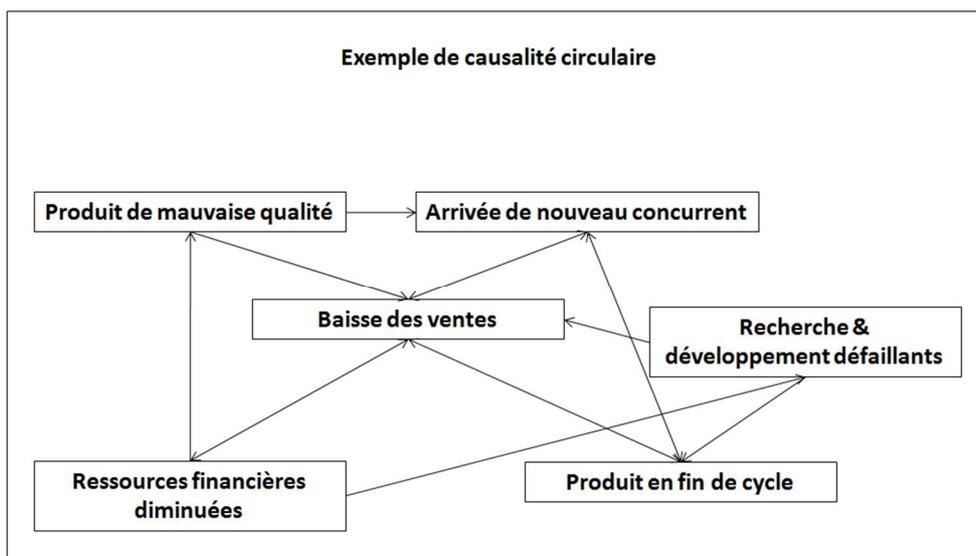


Figure 1.6

- Les « ressources financières diminuées » sont une cause de la « baisse des ventes », de « recherche & développement défaillant » et de « produit de mauvaise qualité » ;

- 
- La « baisse des ventes » sera, à son tour, une cause des « ressources financières diminuées », qui à son tour déclenche le « produit en fin de cycle » et permet l'augmentation de la part du marché du concurrent ;
  - Le « produit en fin de cycle » est une cause de la « baisse des ventes » et l'« arriver de nouveau concurrent » ;
  - Le « produit de mauvaise qualité » est une cause de la « baisse des ventes » et l'« arrivée de nouveau concurrent » ;
  - L'« arriver de nouveau concurrent » est une cause de la « baisse des ventes » ;
  - Les « recherche & développement défailants » sont une cause de la « baisse des ventes » et du « produit en fin de cycle ».

Donc les solutions à proposer vont toucher le « système entreprise ».

#### **4. Quelle application pour l'audit interne**

Dans le cadre d'une mission d'audit interne les auditeurs internes, en analysant une situation complexe, résolvant un problème difficile, cherchent à comprendre comment les éléments constitutifs interagissent les uns sur les autres, de manière à pouvoir éventuellement formuler un avis et des recommandations à haute valeur ajoutée.

Par ailleurs, selon François CARON, *« chercher à comprendre implique de s'interroger sur la manière dont le système observé évolue ou peut évoluer, c'est donc s'intéresser principalement à sa dynamique et mettre en évidence les liens existant entre ses différentes parties. Une chose totalement isolée de toutes les autres ne peut influencer le système ; elle ne lui appartient donc pas. En revanche, dans un système, si l'une des parties se modifie, tout le système en est affecté ; mais pour en comprendre la modification, encore faut-il savoir si la partie considérée en est la cause première (ce qui n'est pas forcément le cas) ou si le changement qu'elle manifeste résulte ou non de l'action d'une autre partie elle-même soumise à changement spontané ou pas. Ainsi, le comportement d'un tout*

---

---

*ne résulte pas seulement du comportement isolé de l'une de ses parties mais, le plus souvent, de l'interaction de toutes ou de certaines de ses parties<sup>76</sup>. ».*

Une entreprise ou une entité, en tant que système, n'adopte un comportement qu'en raison et en fonction de l'action combinée des ses parties ; il est donc impératif que les auditeurs internes connaissent les interactions entre ces parties et comprennent la dynamique du système qu'est l'entreprise ou l'entité. D'où la question: comment les composantes d'un système s'interagissent?

Il y'a deux façons de répondre à cette question:

- La première (soutenue par l'approche cartésienne): l'existence d'une causalité linéaire (relation directe de la cause à l'effet, ce qui présuppose qu'un état de fait constaté découle d'une cause unique parfaitement identifiée) voire même l'existence d'une causalité ramifiée (une cause apparemment unique peut provoquer plusieurs effets différents. On passe alors d'une chaîne univoque à une véritable ramification).
- La deuxième (soutenue par l'approche systémique): un effet peut rétroagir sur l'élément qui lui a donné naissance et devient, de ce fait, à son tour lui-même effet. Il s'agit d'une causalité circulaire bouclée sur elle-même qui, contrairement à la chaîne causale linéaire décrite ci-dessus, ne connaît ni début ni fin.

Au regard d'un problème posé, les auditeurs internes doivent construire des réseaux à partir des éléments qui sont identifiés dans le système du champ de la mission d'audit. Cette approche ne peut se justifier que si elle facilite la perception et la compréhension de l'évolution dynamique du tout et permet l'anticipation.

Dans la pratique certains problèmes ne sont pas aussi simples pour qu'ils soient résolus au premier coup. Il faudra donc procéder par phases ou étapes et les auditeurs internes doivent être conscients du risque de retomber dans une pensée causale linéaire en menant une réflexion par causalité circulaire. La

---

<sup>76</sup> François CARON page web « [http://www.stratisc.org/strat069\\_CARON.html](http://www.stratisc.org/strat069_CARON.html) » du site de l'Institut de Stratégie Comparée, Commission Française d'Histoire Militaire, Institut d'Histoire des Conflits Contemporains. Consulter le 13 août 2011.

---

complexité exige de parcourir, si besoin est, plusieurs fois les mêmes étapes, passant d'hypothèses rectifiées en hypothèses rectifiables. C'est ce qui est qualifié de processus itératif qui se répète autant de fois que nécessaire. Sur la base de connaissances acquises tant qu'au cours de la phase « prise de connaissance » qu'au cours de la phase « terrain » de la mission d'audit, une correction des étapes antérieurement parcourues, pourtant temporairement validées, pourrait s'imposer. Les conclusions apparues à un stade donné de la mission d'audit suite à une réflexion menée pas à pas doivent donc toujours être considérées comme provisoires, car elles peuvent être modifiées dans la suite de la mission d'audit, jusqu'à l'interruption du processus imposée à un instant donné par la nécessaire prise de décision. Bien entendu, ces multiples retours en arrière n'ont un sens que s'ils amènent à une nouvelle perception plus fine, à de nouvelles connaissances de meilleure qualité; l'itération n'a d'intérêt que si elle procure de nouveaux éléments de connaissance permettant aux auditeurs internes de mieux cerner la complexité du problème posé. Il est donc important qu'au cours d'une mission d'audit, la progression dans la réflexion ne soit jamais limitée à une direction unique qu'elle ne soit pas linéaire mais qu'elle permette au contraire de revenir sur une étape déjà effectuée aussi souvent que nécessaire.

En fin, pour une meilleure maîtrise de l'approche méthodique et systémique, par les auditeurs internes, nous présentons dans le tableau suivant une comparaison entre ces deux approches :

<b>Approche méthodique</b>	<b>Approche systémique</b>
Isole : se concentre sur les éléments.	Relie : se concentre sur les interactions entre les éléments.
S'appuie sur la précision des détails.	S'appuie sur la perception globale.
Modifie une ou un nombre limité de variables à la fois.	Modifie un groupe de variables à la fois.
Adopte une logique déductive.	Adopte une logique inductive.

Procède par exhaustivité.	Procède par échantillonnage.
Efficace lorsqu'il s'agit d'une situation simple ou compliquée.	Efficace lorsqu'il s'agit d'une situation complexe.

---





---

**TITRE II**  
**L'ORGANISATION DE L'AUDIT INTERNE**

---



## Introduction

---

La permanence de l'audit interne exige l'existence d'une structure autonome au sein de l'organisation. En effet, pour fonctionner avec efficacité le responsable de cette entité doit mettre en place une organisation qui prend en considération les critères suivants :

- la taille de l'équipe des auditeurs internes (auditeur unique ou plusieurs auditeurs) ;
- la maturité de l'entité chargée de l'audit interne ;
- les attentes des parties prenantes ;
- la culture de l'organisation en matière de contrôle et de gestion des risques.

EN outre, lors de sa mission d'organisation, le responsable de l'entité chargée de l'audit interne doit :

- organiser la structure: consistant à choisir un organigramme ;
  - organiser le travail: consistant à établir la charte, les fiches de description de poste et le manuel de procédure ;
  - organiser les compétences: consistant à fixer le profil technique et comportemental des auditeurs internes.
-



---

## Organigramme de la structure

---

### 1. Objectifs de la Structure d'Audit Interne

La Structure d'Audit Interne a pour objectif de contribuer à la préservation de l'actif de l'organisation et l'amélioration de ses opérations. En outre, elle donne l'assurance et fournit des conseils à la Haute Direction et au Conseil d'Administration.

### 2. Rattachement hiérarchique

La Structure d'Audit Interne doit être rattachée fonctionnellement au Conseil d'Administration à travers le Comité d'Audit (s'il existe). Aussi, elle doit être rattachée hiérarchiquement au plus haut niveau de la Direction à qui elle rend compte. La figure 2.1 illustre ce double rattachement.

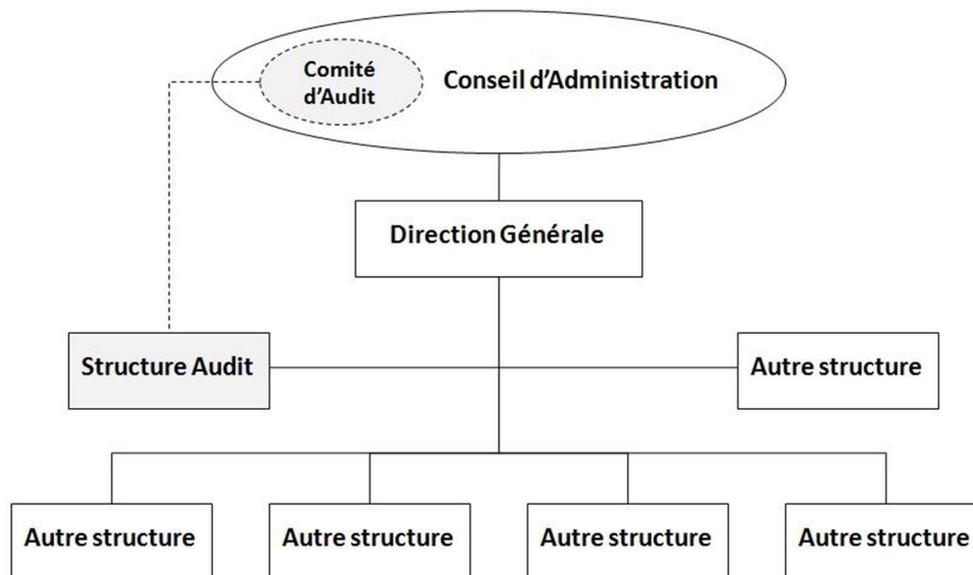


Figure 2.1

---

---

### 3. Principales tâches

Les principales tâches qui doivent être assignées à la Structure d'Audit Interne consiste à :

- ❖ Auditer tous les processus, activités, opérations et entités de l'organisation afin de s'assurer du respect de la réglementation en vigueur, régissant les activités et les opérations ainsi que les procédures de gestion définies par l'organisation.
  - ❖ Réaliser des évaluations du processus de contrôle interne et de gestion des risques de l'organisation visant à promouvoir l'efficacité et l'efficience et à garantir la conformité à la réglementation en vigueur et les procédures internes.
  - ❖ Réaliser des missions de conseil de différentes natures auprès des entités de l'organisation. Par exemple, aider à la mise en place du système de contrôle interne, analyser une réglementation régissant les activités et les opérations etc.
  - ❖ Etablir un programme d'audit annuel selon une approche basée sur les risques, recouvrant tous les processus, les activités, les opérations et les entités de l'organisation.
  - ❖ Préparer des rapports sur les résultats des missions d'audit internes. Ces rapports sont présentés à la Haute Direction de l'organisation avec une synthèse à l'attention du Conseil d'Administration à travers le Comité d'Audit (s'il existe).
  - ❖ Mener des enquêtes en cas de graves incidents ou de problèmes survenus dans l'organisation.
  - ❖ Collaborer et coordonner ses travaux avec les autorités de contrôle et le commissaire aux comptes de l'organisation.
-

- ❖ Assurer le suivi de mise en œuvre des recommandations retenues dans les rapports des missions d'audit en collaborations avec les parties concernées.
- ❖ Etablir des rapports périodiques, sur l'activité de la Structure d'Audit Interne et sur le système de contrôle interne de l'organisation, à transmettre à la Haute Direction et au Conseil d'Administration à travers le Comité d'Audit (s'il existe).

#### **4. Organisation administrative de la Structure d'Audit Interne**

Compte tenu de la taille de chaque organisation et en considérant les choix stratégiques, les politiques en matière de contrôle interne et le cadre de référence international des pratiques professionnelles établi par l'Intitute of Internal Auditors : nous proposons deux scenarii d'organisation de la Structure d'Audit Interne selon deux approches:

- l'approche de l'équipe d'audit non intégré,
- l'approche de l'équipe d'audit intégré.

##### **4.1. Premier scénario : Approche de l'équipe d'audit non intégrée**

Dans cette approche la Structure d'Audit Interne est organisée en unités autonomes (domaine: informatique, financier et opérationnel) rattachées au responsable de la Structure d'Audit Interne. Chaque entité travaille en toute indépendance et définit ses propres plans d'audit et ses calendriers:

- L'audit Informatique : s'applique au champ des programmes et de la sécurité ainsi qu'à la gestion des ressources informatiques.
- L'audit Financier : s'applique au domaine des états financier et de la comptabilité.
- L'audit opérationnel : s'applique aux activités opérationnelles dans l'organisation.

Cette organisation est illustrée par les figures 2.2 et 2.3 :

---

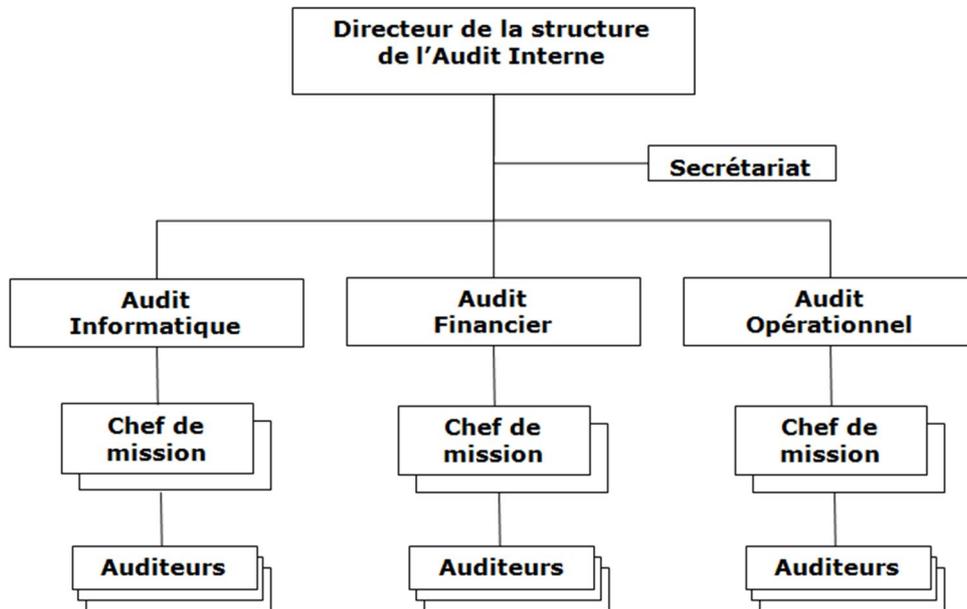


Figure 2.2

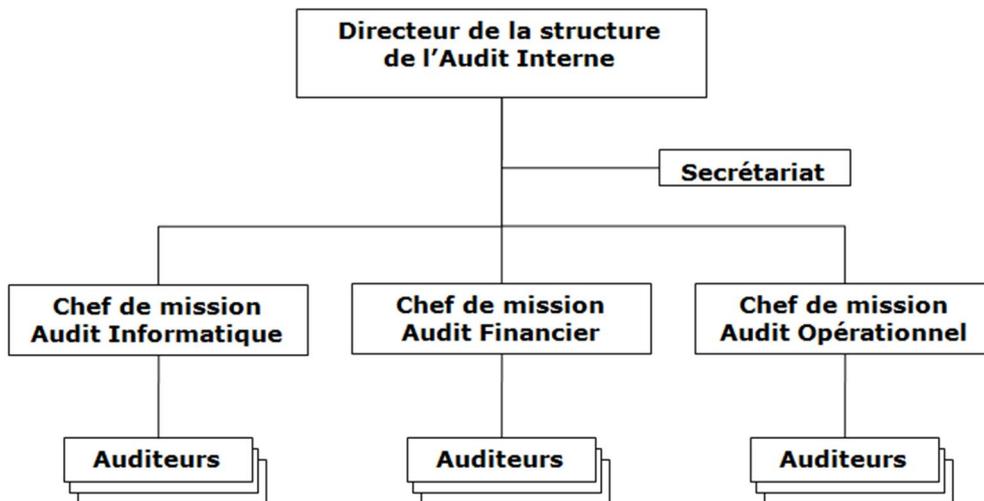


Figure 2.3

- 
- ❖ Avantages de cette approche :
    - la gestion des missions d'audit spécifiques est prise en charge par des spécialistes;
    - l'indépendance des calendriers et de la composition des équipes d'audit élimine la perte du temps et à coordonner des efforts disparates.
  
  - ❖ Inconvénients de cette approche :
    - la possibilité de redondances partielles ou totales au cours des différentes missions d'audit;
    - l'importance des coûts en matière de recrutement et de formation des auditeurs spécialistes.

#### **4.2. Deuxième scénario : Approche de l'équipe d'audit intégrée**

Dans cette approche, les auditeurs en charge de la mission peuvent être issus de n'importe quelle spécialité, en fonction des compétences les plus appropriées selon la nature et les objectifs de la mission. Les auditeurs ayant les compétences nécessaires constituent l'équipe de la mission d'audit et rendent compte à un chef de mission.

Dans cette approche l'équipe d'audit est formée des auditeurs disposant des connaissances dans les différents domaines y compris les systèmes d'information, la comptabilité, le juridique, les opérations cœur de métier de l'organisation, etc. ceci n'exclut pas l'existence au sein de la Structure d'Audit Interne des spécialistes informatiques ou autres experts de haut niveau.

Cette approche exige de tous les auditeurs internes d'avoir une bonne connaissance des processus, fonctions et opérations de l'organisation.

Cette organisation est illustrée par la figure 2.4 :

---

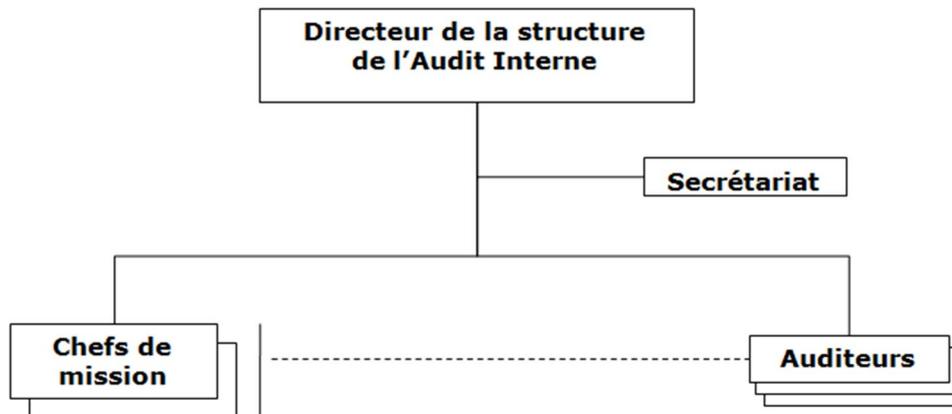


Figure 2.4

- ❖ Avantages de cette approche :
  - la planification des missions d'audit est coordonnée au niveau de toute l'équipe, il en résulte un programme d'audit unique sans redondance;
  - un échange d'expérience et de connaissance se produit naturellement du fait que des auditeurs issus de plusieurs spécialités travaillent ensemble dans la même mission;
  - la polyvalence des auditeurs internes qui reçoivent une formation touchant toutes les disciplines d'audit, ce qui permettra le passage à l'approche de «l'équipe d'audit totalement intégrée» où tous les auditeurs auront une bonne connaissance des activités et des opérations de l'organisation.
  
- ❖ Inconvénients de cette approche :
  - pour des missions d'audit très spécifiques telles que l'audit de la sécurité informatique ou l'audit fiscal l'organisation devra solliciter les services des experts externes.





---

## Charte d'audit interne

---

La charte d'audit interne est un document interne à l'organisation établi par le responsable de la Structure d'Audit Interne et approuvé par la Haute Direction ainsi que par le Conseil<sup>77</sup>.

Selon la norme 1000, des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, le responsable de la Structure d'Audit Interne doit revoir périodiquement la charte. Mais, sans la précision de la fréquence de cette périodicité.

Par similitude à la périodicité du processus de mise à jour des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, il est recommandé de revoir la charte toutes les 3 années afin de la mettre à jour en fonction des modifications des normes et des autres changements internes à l'organisation.

La charte d'audit interne doit au minimum :

- définir la mission, les pouvoirs et les responsabilités de la Structure d'Audit Interne ;
- définir la position de la Structure d'Audit Interne ;
- définir la nature de la relation fonctionnelle du responsable de la Structure d'Audit Interne avec le Conseil ;
- reconnaître la définition de l'audit interne, le code de déontologie et les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne établies par l'Instituts Of Internal Auditors (IIA) ;
- définir le champ d'intervention de la Structure d'Audit Interne ;
- autoriser l'accès des auditeurs internes aux documents, aux personnes et aux biens ;
- définir la nature des missions d'assurance ;

---

<sup>77</sup> Norme 1000 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, publiée en octobre 2008 et révisée en octobre 2010.

---

- définir la nature des missions de conseil.

Dans la pratique la charte d'audit peut aborder d'autres points tels que :

- les principales étapes du déroulement des missions d'audit ;
- la désignation, la révocation et la rémunération du responsable de l'audit ;
- le recrutement, la rémunération et la formation des auditeurs internes ;
- les relations de la Structure d'Audit Interne avec les autres structures au sein de l'organisation ;
- la relation de la Structure d'Audit Interne et les commissaires aux comptes ;
- le rappel des règles de déontologie.

Comme l'a indiqué Jacques RENARD « *Il faut trouver le juste équilibre entre le trop d'informations qui découragerait la lecture et le « pas assez » qui laisserait sur sa faim.* »<sup>78</sup>

À qui la charte d'audit doit-elle être diffusée ?

En réponse à cette question Jacques RENARD répond : « *La sagesse commande de diffuser la charte à tous ceux qui sont susceptibles d'être un jour en position d'audit, c'est-à-dire à l'ensemble d'encadrement au sens le plus large du terme. Et pour parachever l'effet d'annonce, mieux qu'un simple envoi par le courrier, des réunions explicatives à la sortie desquelles la charte est distribuée constituent, à coup sûr, la meilleure des formules et d'autant meilleure qu'elle donne l'occasion de répondre aux questions et donc d'étouffer dans l'œuf toute erreur d'interprétation.* »<sup>79</sup>

La charte d'audit doit être diffusée au sein et en dehors de l'organisation en utilisant différents moyens de communication.

---

<sup>78</sup> Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne 7<sup>ième</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010 - p 398.

<sup>79</sup> Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne 7<sup>ième</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010 - p 399.

---

La charte d'audit est considérée comme un moyen de communication aussi bien au niveau interne qu'au niveau externe de l'organisation :

- Au niveau interne : préparer les audités à coopérer et adhérer aux missions d'audit interne ;
- Au niveau externe (les actionnaires, les autorités, les commissaires aux comptes etc.) : donner les garanties que l'audit interne est organisé et fonctionne en conformité aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

La charte d'audit peut être présentée sous deux formes : des chapitres et des articles ou des paragraphes numérotés.

À titre d'illustration nous présentons ci-après un modèle de charte, au nom de la société « AMAC », élaborée conformément aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne qui pourrait être adoptée et adaptée au contexte spécifique de la Structure d'Audit Interne de chaque organisation.

---

**CHARTRE DE L'AUDIT INTERNE  
DE LA SOCIÉTÉ AZURITE MANAGEMENT AUDIT ET CONSEIL (AMAC)**

---

La présente charte a été approuvée par la Direction Générale et le Conseil d'Administration de la Société Azurite Management Audit et Conseil.

---

---

**SOMMAIRE**

Introduction	X
Chapitre I : Définition, rôle et organisation	X
1. Définition	X
2. Rôle	X
3. Organisation de la fonction	X
4. Règles de conduite	X
5. Normes professionnelles	X
Chapitre II : Travaux de l'Audit Interne	X
6. Réalisation des missions	X
6.1 Conditions d'exercice	X
6.2 Type de missions	X
6.3 Planification des missions	X
6.4 Conduite des missions	X
7. Reporting	X
7.1 Rapport annuel	X
7.2 Reporting récurrent	X
Chapitre 3: Qualification & relations	X
8. Qualification des auditeurs	X
9. Relation auditeurs – audités	X
10. Relation avec le commissaire aux comptes	X

---

---

## INTRODUCTION

La présente charte détermine le cadre de la fonction d'Audit Interne de la Société Azurite Management Audit et Conseil et définit son rôle, ses pouvoirs, ses responsabilités et ses modalités de fonctionnement.

La charte d'audit constitue un support de communication très utile, tant interne qu'externe :

- A l'intérieur de la Société Azurite Management Audit et Conseil comme un instrument d'adhésion pour les audités qu'elle prépare psychologiquement à l'intervention de l'audit et aux modalités de déroulement des missions.
- Vis-à-vis de l'extérieur (commissaires aux comptes, autorités de tutelle etc.) du fait qu'elle atteste de la cohérence du système de contrôle interne.

La présente charte est conforme aux normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne établies par l'Institute of Internal Auditors (IIA).

---

---

## CHAPITRE I DEFINITION, ROLE ET ORGANISATION

---

### 1. Définition

L'audit interne est une activité indépendante, objective, d'assurance et de conseil, menée pour apporter de la valeur et améliorer les opérations de la Société Azurite Management Audit et Conseil. Il aide la Société Azurite Management Audit et Conseil à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et méthodique pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance

### 2. Rôle

L'Audit Interne assiste la Direction Générale de la Société Azurite Management Audit et Conseil dans l'exercice de ses responsabilités, par le moyen des missions d'audit, en lui fournissant des constats et des analyses, des avis et des informations, des recommandations et des commentaires concernant l'ensemble des activités et des opérations.

A ce titre l'Audit Interne est appelé à :

- ✓ évaluer si les risques encourus sont identifiés et gérés de manière adéquate,
  - ✓ examiner et évaluer le système de contrôle interne,
  - ✓ vérifier la sécurité du personnel et des actifs,
  - ✓ vérifier la disponibilité et l'adéquation des ressources et des moyens avec les objectifs assignés,
  - ✓ vérifier la fiabilité et l'exhaustivité des informations et des données,
  - ✓ exprimer une opinion sur la qualité des états financiers,
  - ✓ contrôler le respect des procédures, circulaires internes, normes
-

réglementations et lois en vigueur.

### 3. Organisation de la fonction

La fonction Audit Interne au sein de la Société Azurite Management Audit et Conseil est exercée par le Département d'audit interne.

Le Département d'audit interne est rattaché directement à la Direction Générale de la Société Azurite Management Audit et Conseil et rend compte au Conseil d'Administration de la Société Azurite Management Audit et Conseil à travers le Comité d'Audit. Ce rattachement lui permet de préserver son indépendance par rapport aux autres entités, élargir son champ d'action et lui assurer la prise en considération et le suivi de ses recommandations.

Le Département d'audit interne est placé sous la responsabilité de «l'auditeur général» désigné par la Direction Générale de la Société Azurite Management Audit et Conseil et le Comité d'Audit.

Le Département d'audit interne n'exerce aucune responsabilité directe dans la gestion de la Société Azurite Management Audit et Conseil. Il n'a pas d'autorité sur les opérations, les activités, les processus et les audits.

Le Département d'audit interne s'organise de manière à assurer les missions suivantes :

- l'élaboration des procédures d'audit,
- la gestion du processus de formation,
- la gestion des activités du Département d'Audit interne,
- la réalisation des missions spécifiques.

❖ Première mission: Elaboration des procédures d'audit

Le Département d'audit interne doit définir les procédures de gestion à suivre par les auditeurs internes afin de leur permettre de

travailler avec des objectifs identiques et une même méthodologie.

❖ Deuxième mission: Gestion du processus de formation

Pour des raisons d'homogénéité et d'efficacité, le Département d'audit interne précise le niveau de formation professionnel exigé pour tous les auditeurs, afin d'éviter une disparité de qualification de ses équipes.

❖ Troisième mission: Gestion des activités du Département d'audit interne

La gestion des activités du Département d'audit interne consiste à:

- assurer la réalisation du plan d'audit annuel,
- veiller à ce que les informations récurrentes nécessaires lui soient communiquées de manière adéquate.

❖ Quatrième mission: Réalisation des missions spécifiques

Le Département d'audit interne réalise des missions d'audit interne générales ou spécifiques sur demande de la Direction Générale de la Société Azurite Management Audit et Conseil ou le Comité d'Audit.

Pour réaliser ses 4 missions le Département d'audit interne est :

- destinataire des documents portant sur la stratégie, les budgets, l'organisation et les procédures de gestion de la Société Azurite Management Audit et Conseil,
  - informé, sans délais, par la hiérarchie de la Société Azurite Management Audit et Conseil, de tout incident significatif au sujet de la sécurité des opérations, des documents, des biens et des personnes ainsi que de la conformité à la réglementation et lois en vigueur et aux procédures internes.
-

#### 4. Règles de conduite

Les auditeurs internes exercent leur métier en respectant des règles de conduite et des principes d'intervention bien précis à savoir: l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité, la compétence, la procédure contradictoire et la méthodologie commune.

□ Règle n°1: Intégrité

Les auditeurs internes doivent accomplir leurs missions avec honnêteté, diligence et responsabilité. Ils ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants et mettre en doute leur intégrité.

□ Règle n°2: Objectivité

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

Les auditeurs internes :

- ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement;
- ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel;
- doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités, opérations ou processus examinée.

□ Règle n°3: Confidentialité

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

En cas de découverte d'irrégularité graves, de fraude ou de malversation, les auditeurs internes doivent informer immédiatement leur hiérarchie et examiner avec elle la meilleure conduite à tenir pour la recherche de preuve avec le tact et la discrétion nécessaires.

Les auditeurs internes:

- doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités,
- ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou qui porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de la Société Azurite Management Audit et Conseil.

□ Règle n°4: Compétence

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances et expériences indispensables à la pratique de l'Audit Interne. Ces exigences portent sur la compétence en matière d'application des normes, de la présente charte, du manuel de procédures d'audit et des techniques d'audit interne.

Les auditeurs internes doivent faire preuve du plus grand professionnalisme et bénéficier d'une formation continue.

□ Règle n°5: Procédure contradictoire

Les auditeurs internes respectent la procédure contradictoire à

---

savoir les constatations et les recommandations sont toujours portées à la connaissance préalable des audités avant d'être communiquées aux instances qui ont mandaté la mission d'audit.

□ Règle n°6: Méthodologie commune

Les auditeurs internes utilisent la même méthodologie afin d'assurer une qualité homogène des interventions de l'Audit Interne de la Société Azurite Management Audit et Conseil et de favoriser la perception consolidée des risques et de leur maîtrise.

## 5. Normes professionnelles

Le Département de l'audit interne adhère au «cadre de référence des pratiques professionnelles» établi et publié par The Institut of Internal Auditors (IIA). Ce cadre de référence comprend:

- ✓ La définition de l'audit interne.
- ✓ Le code de déontologie : qui énumère les principes moraux qui s'imposent aux auditeurs internes et des inspecteurs.
- ✓ Les normes professionnelles de l'Audit Interne : qui définissent les principes de base que la pratique de l'Audit Interne doit suivre et établissent les critères d'appréciation du fonctionnement du Département d'audit interne.
- ✓ Les modalités pratiques d'application : qui fournissent les orientations de mise en œuvre des normes professionnelles de l'Audit Interne.

## CHAPITRE II TRAVAUX DE L'AUDIT INTERNE

### 6. Réalisation des missions

#### 6.1 Conditions d'exercice

L'Audit Interne est une fonction d'assurance et de conseil, l'efficacité de ses travaux nécessite la réunion de 4 conditions : l'indépendance, l'universalité, la permanence et le libre accès.

##### □ Condition n° 1: Indépendance

L'indépendance de l'Audit Interne est envisagée selon trois aspects:

- L'indépendance structurelle est assurée par le rattachement du Département d'audit interne à la Direction Générale de la Société Azurite Management Audit et Conseil.
- L'indépendance d'esprit qui est propre à chaque auditeur interne et qui est assurée par le respect de la présente charte.
- L'indépendance fonctionnelle est assurée par le fait que les auditeurs internes n'ont pas d'autorité sur les opérations, les activités, les processus et le personnel audités.

##### □ Condition n° 2: Universalité

L'Audit Interne est une fonction universelle au sein de la Société Azurite Management Audit et Conseil dans le sens où il est habilité à accomplir des missions d'audit interne dans toutes les entités, activités et fonctions, tous les domaines et les processus.

##### □ Condition n° 3: Permanence

L'Audit Interne est une fonction permanente au sein de la Société Azurite Management Audit et Conseil, mais elle est périodique pour

les audités.

- Permanence: du fait que l'Audit Interne est assuré au niveau de la Société Azurite Management Audit et Conseil par une structure permanente à savoir le Département d'audit interne.
- Périodicité: les audités reçoivent les auditeurs internes dans le cadre d'une mission d'audit pour une période d'une à plusieurs semaines et une fois la mission clôturée ils ne reviendront que pour une mission de suivi ou une nouvelle mission. La périodicité est traduite par le plan pluriannuel d'audit.

□ Condition n°4: Libre accès

Le Département d'audit interne a un accès libre à tout ce qui lui permet d'accomplir ses missions.

Les auditeurs internes sont autorisés, sans aucune restriction, à se faire communiquer toute information et à accéder aux documents, applications et fichiers informatiques, locaux, biens et personnes qu'ils jugent nécessaire pour l'accomplissement de leurs missions.

Le Département d'audit interne est connecté à l'ensemble des systèmes d'information de la Société Azurite Management Audit et Conseil dont il extrait les éléments indispensables à l'accomplissement de ses tâches.

## 6.2 Type de missions

Le Département d'audit interne est chargé de conduire trois types de missions à savoir des missions d'audit interne, des missions spécifiques et des enquêtes.

□ Mission d'audit interne:

Dans le cadre du programme de travail annuel, le Département d'audit interne effectue les missions d'audit interne suivantes:

- Audit de conformité qui consiste à vérifier le respect de la réglementation en vigueur, politiques, procédures et directives internes.
- Audit d'efficacité qui consiste à, donner une appréciation sur l'adéquation des ressources et moyens engagés par rapport aux objectifs assignés et analyser les performances des processus, des structures et des entités.

□ Mission spécifique:

Le Département d'audit interne peut être appelé à effectuer des missions ponctuelles telles que:

- accompagnement ou assistance au cours d'un projet,
- participation dans des groupes de travail (conception de procédures, brainstorming etc.),
- coordination des travaux des cabinets d'audit externes,

□ Enquête:

Le Département d'audit interne peut être appelé à effectuer des enquêtes suite à des réclamations des clients, à des cas de fraude et de malversation ou à des incidents graves.

### **6.3 Planification des missions**

Le Département d'audit interne établit un plan pluriannuel étalé sur trois années et un programme annuel d'audit, basé sur les risques tout en tenant compte des besoins exprimés par la Direction Générale et le Comité d'Audit.

Le Département d'audit interne soumet à l'approbation de la Direction Générale et le Comité d'Audit le plan pluriannuel ainsi que programme annuel.

Des missions non prévues par le programme annuel d'audit peuvent être

---

réalisées, sur décision de la Direction Générale ou du Comité d'Audit, notamment, à la suite d'incidents particuliers ou pour examiner un point spécifique.

#### **6.4 Conduite des missions**

Les missions d'audit font l'objet, obligatoirement, d'un ordre de mission signé par la Direction Générale de la Société Azurite Management Audit et Conseil.

Il est mentionné dans l'ordre de mission l'objet, la nature, la date et l'équipe chargée de la mission.

Le détail de déroulement des missions d'audit est décrit dans «le manuel de procédure de l'audit interne», néanmoins les principales étapes de chaque type de mission sont présentées ci-après.

##### □ Conduite d'une mission d'audit interne

Chaque mission d'audit interne est conduite comme suit:

- Transmission de l'ordre de mission aux audités.
- Réunion d'ouverture de la mission avec les audités.
- Investigations sur le terrain.
- Production d'un projet de rapport.
- Transmission de ce projet de rapport aux audités.
- Réunion de clôture de la mission avec les audités pour discussion et validation du projet du rapport et du plan d'action.
- Production du rapport final en lui joignant éventuellement les remarques des audités.
- Production d'une note de synthèse du rapport final.
- Communication des résultats:
  - transmettre le rapport final, la note de synthèse et le plan d'action à la Direction Générale,
  - transmettre la note de synthèse au Comité d'Audit.

- Suivi de la mise en œuvre du plan d'action.

- Conduite d'une mission spécifique

Les missions spécifiques n'obéissent pas à des règles de conduite standards.

- Conduite d'une enquête

Chaque enquête est conduite comme suit:

- Questionnement des enquêtés.
- Production d'un rapport.
- Communication des résultats: transmettre le rapport à la Direction Générale.

## **7. Reporting**

### **7.1 Rapport annuel**

Une fois par an, le Département d'audit interne établit deux rapports:

- un premier rapport sur les travaux réalisés au cours de l'année écoulée,
- un deuxième rapport sur le système de contrôle interne de la Société Azurite Management Audit et Conseil,

### **7.2 Reporting récurrent**

Trimestriellement, le Département d'audit interne communique à la Direction Générale et au Comité d'Audit:

- le niveau de réalisation de son programme annuel,
  - l'état de suivi des plans d'action,
  - une synthèse sur la maîtrise des principaux risques relevés pendant la période écoulée.
-

---

**CHAPITRE III QUALIFICATION & RELATIONS**

---

**8. Qualification des auditeurs**

Le Département d'audit interne doit disposer du personnel nécessaire avec les qualifications requises pour accomplir les missions approuvées dans le programme annuel d'audit.

En effet, les auditeurs internes doivent suivre une formation continue dans:

- les différents domaines de l'activité de la Société Azurite Management Audit et Conseil,
- les techniques et outils de l'audit interne,
- le cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne.

Le programme d'audit annuel est réalisé par les auditeurs internes du Département d'audit interne. Ce dernier peut faire recours à des compétences externes pour la réalisation de missions nécessitant un degré de technicité spécifique après approbation de la Direction Générale.

**9. Relation auditeurs - audités**

En vue d'assurer l'efficacité requise aux interventions des auditeurs internes dans le cadre de réalisation de leurs missions, les entités audités doivent faire preuve de disponibilité et de collaboration à leur égard.

A cette fin les auditeurs internes ne doivent pas rencontrer, de la part des entités audités, de limitations dans leurs interventions, ni faire l'objet d'ingérence dans l'exercice de leurs travaux.

---

## **10. Relation avec le commissaire aux comptes**

Le Département d'audit interne est destinataire des rapports établis par le commissaire aux comptes

D'une manière générale le Département d'audit interne coordonne ses travaux avec ceux du commissaire aux comptes en vue d'assurer une couverture adéquate des travaux d'audit et d'éviter, dans la mesure du possible, les redondances et les chevauchements.

... / ...

---





---

## Les compétences des auditeurs internes

---

La norme 2030 indique que « Le responsable de l'audit interne doit s'assurer que les ressources de l'audit interne sont appropriées, suffisantes et efficacement déployées pour réaliser le plan d'audit approuvé. »

L'interprétation<sup>80</sup> de cette norme précise :

- Appropriés se réfère à la combinaison des connaissances, de savoir-faire et des autres compétences nécessaires pour la réalisation du plan.
- Suffisantes se réfère à la quantité de ressources nécessaires pour la réalisation du plan.
- Les ressources sont déployées efficacement lorsqu'elles sont utilisées d'une manière qui optimise la réalisation du plan approuvé.

En outre, le quatrième principe du code de déontologie de l'IIA traite de la compétence en précisant que : « *Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.* »<sup>81</sup>

Le principe de « compétence » du code de déontologie a été décliné en 3 règles de conduite en invitant les auditeurs internes de se comporter comme suit :

- Ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir faire et l'expérience nécessaires.
- Doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing).
- Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.

---

<sup>80</sup> Interprétation de la norme 2030 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA version 2010.

<sup>81</sup> Code de déontologie de l'IIA révisé le 17 juin 2000.

---

La série 1200 des normes de qualification a traité le sujet des compétences des auditeurs internes et plus précisément les normes 1200, 1210, 1210.A1, 1210.A2, 1210.A3, 210.C1, 1220, 1220.A1, 1220.A2, 1220.A3, 1220.C1 et 1230.

### 1. Les compétences qualitatives et comportementales

En ce qui concerne le profil comportemental, les auditeurs internes doivent :

- Etre intègre et honnête ;
- Avoir un esprit critique et créatif ;
- Avoir le sens d'organisation et de rigueur ;
- Disposer de bonnes qualités relationnelles ;
- Avoir de très bonnes qualités en matière de communication orale et écrite ;
- Maîtriser les techniques d'écoute: l'auditeur doit créer un climat de confiance avec les audités en montrant une volonté de coopération et en faisant preuve d'écoute ;
- Avoir le sens de la pédagogie ;
- Avoir des aptitudes à améliorer les connaissances, savoir-faire et autres compétences.

### 2. Les compétences fondamentales liées à l'audit interne

En ce qui concerne les compétences techniques les auditeurs internes doivent avoir :

- Une connaissance approfondie du code de déontologie et des normes professionnelles de l'audit interne établis par l'I.I.A ;
  - Une maîtrise des outils d'audit à savoir:
    - Les outils de collecte d'information: les questionnaires de contrôle interne, les check-lists, les interviews et entretiens, l'observation physique ;
    - Les outils descriptifs: les flow-charts (diagramme de circulation), la grille d'analyse des tâches, la piste d'audit ;
    - Les outils d'analyse: les 5 pourquoi, le diagramme d'Ishikawa ou diagramme causes/effets, le QQQOCCP (Quoi, Qui, Quand, Où, Comment, Combien, Pourquoi) ;
-

- Les outils de validation: l'observation physique, le rapprochement, la reconstitution, l'échantillonnage et sondage statistique ;
- Les outils informatiques : logiciels bureautiques, logiciel d'audit, Internet ;
- Les outils de formalisation des travaux : le papier de travail, la FCA (feuille de constat et d'analyse).

### 3. **Les compétences spécifiques**

Les compétences spécifiques, dont doivent disposer les auditeurs internes, sont :

- Des connaissances approfondies en matière de contrôle interne ;
  - Des connaissances approfondies en matière de gestion des risques ;
  - Une bonne connaissance en matière des technologies d'informations sans pour autant qu'il soit exigé de posséder l'expertise en technologie d'information ;
  - Des connaissances approfondies en matière des principes et des techniques comptables pour les auditeurs qui travaillent sur des documents et rapports financiers ;
  - Des bonnes connaissances en matière des principes de management ;
  - Des connaissances suffisantes en matière de fraude, pour être en mesure d'identifier les indices de fraude.
-



---

## Description des postes

---

Au sein d'une organisation un poste se définit comme un ensemble de situations de travail individuelles et localisées occupé par une personne.

La fiche de description de poste est un outil de communication et de clarification qui permet d'instaurer un dialogue personnalisé entre les supérieurs hiérarchiques et leurs collaborateurs.

L'élaboration des fiches de description de poste s'inscrit dans une démarche de gestion qualitative des ressources humaines de la Structure d'Audit Interne.

Les fiches de description de poste décrivent et caractérisent les tâches relevant des postes dans leur fonctionnement réel. Ils sont organisés comme suit:

- l'intitulé du poste,
- le rattachement du poste,
- la finalité du poste,
- les tâches,
- le contexte spécifique du poste
- les compétences requises : qualités personnelles et qualités techniques.

Dans un objectif de traiter tous les postes possibles qui peuvent exister au sein d'une Structure d'Audit Interne, cet ouvrage prend en considération une structure organisé sous la forme :

- d'un comité d'audit,
- d'un responsable de la Structure d'Audit Interne,
- d'un adjoint au responsable de la Structure d'Audit Interne,
- d'un chef de mission,
- d'une équipe d'auteurs,
- d'une assistante de direction.

Les structures d'Audit Interne de petite taille peuvent s'y inspirer et adapter ces fiches en fonction de leurs besoins.

---

---

**FICHE DE DESCRIPTION DE POSTE N° 1**

<b>Intitulé</b>	
	Responsable de la Structure d'Audit Interne
<b>Rattachement</b>	
	Rattaché hiérarchiquement à la Haute Direction de l'organisation et responsable envers elle de l'exécution des tâches qui lui sont attribuées.
<b>Finalité</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gérer la Structure d'Audit Interne de façon appropriée, afin que: <ul style="list-style-type: none"> <li>- le travail d'audit répond aux objectifs généraux et responsabilités décrits dans la charte d'audit,</li> <li>- les ressources de la Structure d'Audit Interne soient utilisées d'une manière efficace et efficiente.</li> </ul> </li> <li>• Apporter de la valeur : en jouant un rôle actif dans le processus de gestion des risques, le processus de contrôle interne et en aidant la Haute Direction et le comité d'audit dans l'exercice de leurs responsabilités.</li> </ul>
<b>Tâches</b>	

---

- Soumettre à la Haute Direction et au comité d'audit pour avis et approbation, le plan annuel d'audit, les prévisions des besoins en personnel et le budget financier de la Structure d'Audit Interne.
- Signaler et faire approuver par la Haute Direction et au comité d'audit tous changements survenus en cours d'exercice sur le plan annuel d'audit.
- Préparer le planning annuel des missions d'audit, conformément au plan annuel d'audit, le soumettre pour avis et approbation à la Haute Direction et au comité d'audit.
- Assurer une supervision adéquate des missions d'audits en:
  - s'assurant que les auditeurs choisis possèdent les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences requises pour réaliser les missions d'audit interne,
  - donnant des instructions appropriées durant la planification des missions et approuver le programme des missions,
  - vérifiant que le programme approuvé est correctement exécuté sous réserve des modifications justifiées et autorisées,
  - contrôlant que les papiers de travail contiennent les éléments probants justifiant les constatations, conclusions et recommandations de la mission,
  - s'assurant que le rapport est exact, objectif, clair, concis, constructif et établi dans les délais fixés,
  - s'assurant que les objectifs de la mission ont été atteints,
  - saisissant toutes les occasions pour développer les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences des auditeurs internes,
  - s'assurant du respect de la charte d'audit et du manuel

de procédures d'audit interne.

- Assurer la responsabilité de toutes les opinions professionnelles formulées dans le rapport des missions d'audit ainsi que lors du suivi des plans d'action.
- Signer les rapports définitifs de missions d'audit effectuées par la Structure d'Audit Interne. L'Auditeur Général peut désigner d'autres personnes parmi ses collaborateurs pour signer les rapports de missions.
- Veiller à ce que les compétences techniques et la formation générale des auditeurs internes de l'organisation soient d'un niveau compatible avec les missions d'audit approuvées dans les plans annuels d'audit.
- Assurer la diffusion des résultats des missions, effectuées par la Structure d'Audit Interne, à la Haute Direction et au comité d'audit.
- Communiquer les informations sensibles découvertes au cours des missions d'audit (soupçons de fraude, exposition de l'organisation à un risque important etc.) par la voie orale à la Haute Direction.
- Jouer un rôle majeur dans le recrutement du personnel de la Structure d'Audit Interne en concertation avec la Haute Direction et en coordination avec le Département des Ressources Humaines.
- Définir des critères appropriés de formation générale et d'expériences requises pour pourvoir les postes d'auditeurs internes, en considérant la nature des travaux et le niveau des responsabilités.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Evaluer périodiquement si les objectifs, les pouvoirs, et les responsabilités, définis dans la charte d'audit permettent toujours à la Structure d'Audit Interne d'atteindre ses objectifs. Le résultat de cette évaluation doit être communiqué à la Haute Direction et au comité d'audit.</li> <li>▪ Réunir périodiquement les auditeurs de la Structure d'Audit Interne. Ces réunions sont l'occasion de faire le point sur les missions en cours et de commenter l'activité de la Structure d'Audit Interne.</li> <li>▪ Soumettre, périodiquement, un rapport d'activité à la Haute Direction et au comité d'audit. Le rapport d'activité doit mentionner les constatations les plus importantes obtenues au cours des missions d'audit et les recommandations correspondantes.</li> <li>▪ Soumettre, périodiquement, un rapport à la Haute Direction et au comité d'audit relatif au suivi des plans d'actions des recommandations.</li> <li>▪ Soumettre, annuellement, un rapport à la Haute Direction et au comité d'audit sur le système de contrôle interne de l'organisation.</li> <li>▪ Assurer la coordination et les relations de travail avec les autres Départements de l'organisation et les intervenants extérieurs (autorités de contrôle et commissaires aux comptes).</li> </ul>
<b>Contexte spécifique</b>	
	Effectuer des déplacements.

**Compétences requises**

- ✓ Etre intègre et avoir un niveau très élevé d'éthique.
- ✓ Avoir des qualités managériales de très haut niveau.
- ✓ Etre dynamique et inspiré, capable de promouvoir la fonction d'audit interne.
- ✓ Avoir des bonnes capacités d'analyse, de synthèse et de communication écrite et orale.
- ✓ Connaître et maîtriser le cadre de référence international des pratiques professionnelles (IPPF) de l'Audit Interne établi par l'IIA.
- ✓ Etre pragmatique, flexible et disposer des capacités pour développer une approche d'audit interne qui répond aux besoins de la Haute Direction et au comité d'audit.
- ✓ Avoir des connaissances approfondies en matière de contrôle interne, de gestion des risques et de gouvernement d'entreprise.

**FICHE DE DESCRIPTION DE POSTE N° 2**

<b>Intitulé</b>	
	Adjoint au Responsable de la Structure d'Audit Interne
<b>Rattachement</b>	
	Rattaché hiérarchiquement au Responsable de la Structure d'Audit Interne et responsable envers lui de l'exécution des tâches qui lui sont attribuées.
<b>Finalité</b>	
	Assister le Responsable de la Structure d'Audit Interne dans ses fonctions et assurer son intérim.
<b>Tâches</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Participer à la préparation du plan annuel d'audit ainsi que le budget de la Structure d'Audit Interne.</li><li>▪ Participer à la préparation du planning annuel des missions d'audit, conformément au plan annuel d'audit.</li><li>▪ Assurer les tâches déléguées par le Responsable de la Structure d'Audit Interne notamment la supervision des missions d'audit.</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Préparer les projets des rapports d'activité de la Structure d'Audit Interne.</li> <li>▪ Préparer les projets des rapports relatifs au suivi des plans d'actions des recommandations.</li> <li>▪ Préparer les projets des rapports sur le système de contrôle interne de l'organisation.</li> <li>▪ Définir avec les Chefs des missions et en accord avec le Responsable de la Structure d'Audit Interne les objectifs des missions.</li> <li>▪ Préparer avec les Chefs des missions les grandes lignes du programme de travail des missions d'audit.</li> <li>▪ Assurer, éventuellement, la fonction de Chef de mission.</li> <li>▪ Assurer la gestion, la conservation et l'accès aux dossiers de travail des missions d'audit.</li> </ul>
<b>Contexte spécifique</b>	
	Effectuer des déplacements.
<b>Compétences requises</b>	
	✓ Etre intègre et avoir un niveau très élevé d'éthique.

---

	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Connaître et maîtriser le cadre de référence international des pratiques professionnelles (IPPF) de l'Audit Interne établi par l'IIA.</li><li>✓ Connaître et maîtriser les méthodes, techniques et procédures d'Audit Interne.</li><li>✓ Avoir des bonnes capacités d'analyse, de synthèse et de communication écrite et orale.</li><li>✓ Avoir des connaissances approfondies en matière de contrôle interne, de gestion des risques et de gouvernement d'entreprise.</li><li>✓ Avoir des bonnes capacités pour établir et maintenir des relations de travail efficace avec le personnel de la Structure d'Audit Interne.</li></ul>
--	--

---

---

**FICHE DE DESCRIPTION DE POSTE N° 3**

<b>Intitulé</b>	
	Chef de mission
<b>Rattachement</b>	
	Rattaché hiérarchiquement au Responsable de la Structure d'Audit Interne et responsable envers lui de l'exécution des tâches qui lui sont attribuées.
<b>Finalité</b>	
	Préparer et superviser les missions d'audit interne.
<b>Tâches</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Animer l'équipe d'audit : <ul style="list-style-type: none"> <li>- répartir les tâches et les rôles,</li> <li>- coordonner les actions sur le terrain,</li> <li>- gérer les aspects administratifs,</li> <li>- entretenir l'adhésion de l'équipe aux objectifs de la mission,</li> <li>- entretenir des relations favorables entre l'équipe d'audit et les audités.</li> </ul> </li> <li>▪ Réagir et s'adapter aux événements imprévus tout en restant</li> </ul>

---

dans le périmètre de la mission.

- Définir, en concertation avec le Responsable de la Structure d'Audit Interne et en collaboration avec l'Adjoint au Responsable de la Structure d'Audit Interne, les objectifs des missions.
- Préparer avec l'Adjoint du Responsable de la Structure d'Audit Interne les grandes lignes du programme de travail de la mission et le soumettre au Responsable de la Structure d'Audit Interne pour avis et approbation.
- Préparer en collaborations avec l'équipe d'audit le programme de travail détaillé de la mission.
- Revoir les dossiers de travail de la mission et veiller au respect des délais.
- Préparer un reporting précis et régulier des avancements de la mission et le transmettre au Responsable de la Structure d'Audit Interne.
- Superviser la rédaction des rapports d'audit.
- Animer les réunions d'ouverture et de clôture des missions d'audit.
- Préparer une synthèse (évaluation générale) des constats de la mission.
- Communiquer les informations sensibles découvertes au cours des missions d'audit (soupçons de fraude, exposition du groupe à un risque important etc.) par la voie orale au Responsable de la Structure d'Audit Interne.

<b>Contexte spécifique</b>	
	Effectuer des déplacements.
<b>Compétences requises</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Etre intègre et avoir un niveau très élevé d'éthique.</li><li>✓ Avoir un esprit critique et disposer d'une très solide capacité analytique.</li><li>✓ Avoir le sens d'organisation et de rigueur.</li><li>✓ Avoir le sens de la pédagogie.</li><li>✓ Avoir une force de proposition.</li><li>✓ Avoir de bonnes capacités pour conduire des réunions: de clôture et d'ouverture des missions etc.</li><li>✓ Disposer de très bonnes aptitudes pour communiquer efficacement tant oralement que par écrit, y compris la capacité d'interviewer des personnes pour recueillir des informations d'une nature sensible.</li><li>✓ Disposer d'aptitudes sociales aux contacts avec des membres du personnel de tous les niveaux hiérarchiques.</li><li>✓ Avoir une parfaite connaissance et une maîtrise de la méthodologie, des procédures et des techniques d'Audit.</li></ul>

- ✓ Connaître et maîtriser le cadre de référence international des pratiques professionnelles (IPPF) de l'Audit Interne établi par l'IIA.
- ✓ Avoir des connaissances approfondies en matière de contrôle interne et de gestion des risques.
- ✓ Avoir de bonnes connaissances en matière des technologies d'information sans pour autant qu'il soit exigé de posséder l'expertise d'un informaticien.
- ✓ Avoir de bonnes connaissances en matière des principes et des techniques comptables pour les chefs de mission qui travaillent sur des documents et rapports financiers.
- ✓ Avoir des connaissances en matière de compréhension des principes de management pour pouvoir détecter l'existence de déviations aux bonnes pratiques des affaires et en apprécier la portée et la matérialité.
- ✓ Avoir des connaissances suffisantes pour identifier les indices de fraude.
- ✓ Être :
  - innovateur: capable de fournir et de proposer des solutions;
  - pragmatique: cherche les solutions pratiques et réalisables;
  - déterminé: capable de travailler dans des situations de fort stress;
  - focalisé: sur l'amélioration continue plutôt d'adhérer au statu quo.
- ✓ Avoir de l'expérience en tant qu'auditeur interne.
- ✓ Avoir des aptitudes à améliorer ses connaissances, savoir-faire et autres compétences.

**FICHE DE DESCRIPTION DE POSTE N° 4**

<b>Intitulé</b>	
	Auditeur interne
<b>Rattachement</b>	
	Intégré dans une équipe d'audit et responsable envers le Chef de mission de l'exécution des tâches qui lui sont attribuées.
<b>Finalité</b>	
	Participer à la réalisation des missions d'audit en faisant appel à toutes les techniques et à la méthodologie de l'Audit Interne.
<b>Tâches</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Participer, avec le Chef de mission, à la préparation du programme de travail, détaillé, de la mission.</li><li>▪ Conduire des entretiens et réalisation des investigations.</li><li>▪ Etablir des constats et recommandations dans une optique d'amélioration du contrôle interne et d'optimisation des processus et des opérations.</li><li>▪ Rédiger les Feuilles de Constat et d'Analyse (FCA).</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Présenter les conclusions au Chef de la mission.</li> <li>▪ Assister aux réunions d'ouverture et de clôture de la mission.</li> <li>▪ Communiquer les informations sensibles découvertes au cours des missions d'audit (soupçons de fraude, exposition de la filiale à un risque important etc.) par la voie orale au Chef de la mission.</li> </ul>
<b>Contexte spécifique</b>	
	Effectuer des déplacements.
<b>Compétences requises</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Etre intègre et honnête.</li> <li>✓ Disposer des aptitudes à travailler en équipe.</li> <li>✓ Avoir de bonnes capacités d'analyse et de synthèse.</li> <li>✓ Avoir de bonnes qualités relationnelles.</li> <li>✓ Avoir le sens d'organisation et de rigueur.</li> <li>✓ Avoir un esprit critique et créatif.</li> <li>✓ Avoir une force de proposition.</li> <li>✓ Avoir de bonnes qualités en matière de communication orale et</li> </ul>

écrite.

- ✓ Maîtriser les techniques d'écoute: l'auditeur doit créer un climat de confiance avec les audités en montrant une volonté de coopération et en faisant preuve d'écoute.
- ✓ Avoir une force de proposition d'améliorations.
- ✓ Avoir des aptitudes à améliorer ses connaissances, savoir-faire et autres compétences.
- ✓ Avoir une parfaite connaissance et une maîtrise de la méthodologie, des procédures et des techniques d'Audit.
- ✓ Connaître et maîtriser le cadre de référence international des pratiques professionnelles (IPPF) de l'Audit Interne établi par l'IIA.
- ✓ Avoir des connaissances approfondies en matière de contrôle interne, de gestion des risques et gouvernance d'entreprise.
- ✓ Maîtriser les outils d'audit suivants:
  - les outils de collecte d'information,
  - les outils descriptifs,
  - les outils d'analyse,
  - les outils de validation,
  - les outils informatiques,
  - les outils de formalisation des travaux: constitution des papiers de travail.
- ✓ Avoir de bonnes connaissances des activités de l'organisation.
- ✓ Avoir des connaissances en matière de contrôle interne et de gestion des risques.

- |  |   |
|--|---|
|  | <ul style="list-style-type: none"><li>✓ Avoir une bonne connaissance en matière des technologies d'informations sans pour autant qu'il soit exigé de posséder l'expertise en technologie d'information.</li><li>✓ Avoir de bonnes connaissances en matière des principes et des techniques comptables pour les auditeurs qui travaillent sur des documents et rapports financiers.</li><li>✓ Avoir des connaissances suffisantes pour identifier les indices de fraude.</li></ul> |
|--|---|
-

**FICHE DE DESCRIPTION DE POSTE N° 5**

<b>Intitulé</b>	
	Assistante de direction
<b>Rattachement</b>	
	Rattachée hiérarchiquement au Responsable de la Structure Auditeur Interne.
<b>Finalité</b>	
	Aider au bon fonctionnement de la Structure d'Audit Interne de point de vue administratif et logistique.
<b>Tâches</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Organiser les rendez-vous, recevoir et filtrer les communications téléphoniques du Responsable de la Structure Auditeur Interne.</li><li>▪ Assister les équipes de la Structure d'Audit Interne dans la gestion de leurs activités et missions (titres de transports, réservation d'hôtel etc.).</li><li>▪ Produire tout document à l'aide de logiciels de bureau.</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Gérer l'économat (fournitures de bureau, imprimés spécialisés etc.).</li> <li>▪ Gérer le courrier arrivé et départ.</li> <li>▪ Gérer le fonds documentaire de la Structure d'Audit Interne.</li> <li>▪ Aider dans la conservation des dossiers travail des missions d'audit.</li> </ul>
<b>Contexte spécifique</b>	
	Rien à signaler
<b>Compétences requises</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Etre intègre et honnête.</li> <li>✓ Avoir de bonnes qualités relationnelles.</li> <li>✓ Avoir le sens d'organisation et de rigueur.</li> <li>✓ Avoir une très bonne maîtrise des outils informatiques.</li> <li>✓ Avoir une bonne maîtrise de la langue maternelle et d'au moins une langue étrangère.</li> </ul>



---

## Déroulement mission d'audit interne

---

L'audit interne est appelé à réaliser deux types de missions d'audit : les missions d'assurance et les missions de conseil. Ces deux types d'activité sont définis dans le glossaire des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne comme suit :

- Mission d'assurance : Il s'agit d'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle. Par exemple, des audits financiers, de performance, de conformité, de sécurité des systèmes et de due diligence.
- Mission de conseil : Conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. Ces missions ont pour objectifs d'apporter de la valeur et d'améliorer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle d'une organisation sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management.  
Quelques exemples : avis, conseil, assistance et formation.

La mission d'audit est un projet qui doit être menée conformément au cadre de référence international de l'audit interne établi par l'IIA. Lequel cadre incite les auditeurs internes à pratiquer un audit selon l'approche par les risques.

### 1. Approche par les risques

L'approche par les risques dicte aux auditeurs internes d'adopter une démarche articulée sur six axes à savoir:

- ✓ Prise de connaissance du domaine audité ;
  - ✓ Définition des objectifs de la mission d'audit ;
  - ✓ Identification des risques inhérents au domaine audité ;
  - ✓ Evaluation du système de contrôle interne du domaine audité ;
-

- ✓ Etendu de la mission couvrant la totalité du périmètre du domaine audité ;
- ✓ Gestion efficace du risque d'audit.

Le risque d'audit est appréhendé à travers trois catégories de risques:

- Les risques en relation avec les auditeurs internes:
    - ✓ Risque de ne pas avoir une attitude impartiale ;
    - ✓ Risque de manque d'attitude critique et d'esprit d'interrogation ;
    - ✓ Risque de manque de diligence nécessaire au bon accomplissement des travaux tels que prévus dans le « programme de travail de la mission » ;
    - ✓ Risque de non détection des dysfonctionnements ou anomalies significatives ;
    - ✓ Risque de mauvaise compréhension des informations collectées ;
    - ✓ Risque de mauvaise appréciation des retrouvailles au cours de la phase terrain de la mission ;
    - ✓ Risque d'atteinte à l'indépendance: il s'agit de l'indépendance d'esprit (état d'esprit dans lequel se trouve l'auditeur) et l'indépendance d'apparence à l'égard des domaines audités (exercice récent ou affectation temporaire d'un membre de l'équipe d'audit à l'entité audité, existence de liens de parentés ou personnel etc.) ;
    - ✓ Risque lié à l'intérêt personnel: ce risque se présente lorsque un membre de l'équipe d'audit pourrait tirer profit d'un avantage quelconque ;
    - ✓ Risque de familiarité: ce risque se présente lorsque un membre de l'équipe d'audit en raison des relations étroites avec un des audités pourrait être influencé dans la recherche des preuves et la collecte des informations ;
    - ✓ Risque lié à l'insuffisance des compétences professionnelles en matière d'audit interne (prétendre posséder des compétences ou expérience que l'auditeur n'a pas) ;
    - ✓ Risque d'intimidation: ce risque se présente lorsqu'un membre de l'équipe d'audit pourrait être dissuadé d'agir en toute objectivité et de faire preuve de diligence professionnelle ;
-

- 
- ✓ Risque de manquement de comportement professionnel de manière à préserver une bonne réputation de l'Audit Interne ;
  - ✓ Risque de non respect du code de déontologie et des normes professionnelles de l'audit interne ;
  - ✓ Risque de non respect de la charte d'audit de la Structure d'Audit Interne.
- Les risques liés à la mission d'audit:
- ✓ Risque de couverture partielle du périmètre du domaine audité ;
  - ✓ Risque d'utiliser des outils inadéquats et inappropriés eu égard les objectifs de la mission ;
  - ✓ Risque lié aux circonstances de la mission (choix du timing, budget temps etc.) affectant la quantité et la qualité des informations collectées ;
  - ✓ Risque de mauvaise composition de l'équipe d'audit (complémentarité des compétences spécifiques, synergie de groupe etc.) ;
  - ✓ Risque de mauvaise répartition des tâches entre les membres de l'équipe d'audit ;
  - ✓ Risque de faiblesse de la supervision de la mission d'audit ;
  - ✓ Risque d'adopter une méthodologie de travail inadéquate eu égard les objectifs de la mission ;
  - ✓ Risque de non définition d'un seuil de signification: des informations sont significatives si leur omission ou leur inexactitude est susceptible d'influencer les résultats de la mission d'audit.
- Les risques liés à l'information collectée:
- ✓ Risque d'insuffisance d'éléments probants (pour soutenir les informations collectées) lié à leurs origines (externe ou interne) et à leurs natures (visuelle, verbale ou documentaire).
  - ✓ Risque d'erreurs significatives au niveau des informations collectées.

Ainsi, la troisième partie de cet ouvrage, consacrée au déroulement de la mission d'audit, a été élaboré pour permettre de réduire les risques d'audit à un niveau

---

---

suffisamment faible et acceptable de façon à avoir un audit interne à haute valeur ajoutée pour l'organisation.

L'ampleur des travaux que doit mettre en œuvre les auditeurs internes dépend en fait de la maîtrise de la méthodologie et de la démarche de l'Audit Interne. Il va de soit que les auditeurs ne se limitent pas à ce qui sera présenté ci-après, certes ils doivent s'y confirmer, mais ils sont invités à faire preuve d'innovation et développer des outils spécifiques en fonction de l'étendu, des objectifs, de la complexité et de la nature des missions.

## **2. Le déroulement de mission d'audit**

Un projet est défini comme étant « *un ensemble des actions à entreprendre afin de répondre à un besoin défini dans des délais fixés. Ainsi un projet étant une action temporaire avec un début et une fin, mobilisant des ressources identifiées (humaines et matérielles) durant sa réalisation, celui-ci possède également un coût et fait donc l'objet d'une budgétisation de moyens et d'un bilan indépendant de celui de l'entreprise. On appelle «livrables» les résultats attendus du projet.* »<sup>82</sup>

La mission d'audit n'est autre qu'un ensemble des actions limitées dans le temps pour répondre aux besoins du Conseil et de la Haute Direction de l'organisation. Elle mobilise des équipes d'audit interne et une logistique et produit un livrable qui est le rapport de la mission. C'est pour ces raisons que nous l'assimilons à un projet et dès lors nous allons faire appel à la même méthodologie et au même déroulement que ce dernier (figure 2.5).

---

<sup>82</sup> « Gestion de projet » site web comment ça marche, la pag <http://www.commentcamarche.net/contents/projet/projetintro.php3> consultée le 6 octobre.

---

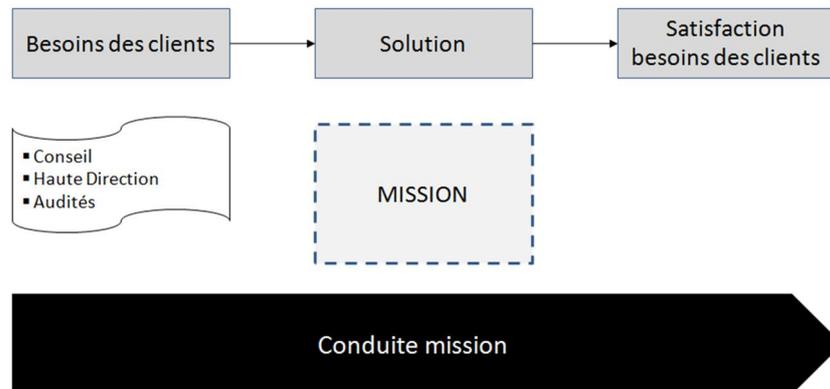


Figure 2.5

La mission d’audit doit suivre différentes étapes au terme desquelles des points de contrôle doivent être définis. Chaque étape fait l’objet d’un livrable et d’une validation à partir d’un document spécifique.

Le projet « mission d’audit » peut être découpé en quatre phases :

- **Phase planification** : Cette phase permet de prendre conscience de la nécessité de la mission et d’étudier les besoins qu’elle peut satisfaire. Cette phase, qualifiée d’avant-mission, doit se conclure par trois livrables:
  - la liste des risques majeurs et significatifs (ou cartographie des risques) ;
  - le plan pluriannuel de l’audit interne ;
  - le programme annuel de mission d’audit.
  
- **Phase de réalisation** : Il s’agit de la phase opérationnelle de la mission d’audit. Elle est menée par l’équipe des auditeurs internes selon les objectifs, la nature, l’étendu et la complexité de la mission. Cette phase commence par l’établissement de l’ordre de mission. Les livrables de cette phase sont :
  - L’ordre de mission ;
  - la lettre de cadrage ;
  - le programme de travail ;

- les questionnaires de contrôle interne ;
  - les fiches de collecte de données (FCD) ;
  - les feuilles de constat et d'analyse (FCA).
- **Phase de clôture** : C'est la phase de synthèse et de formulation des recommandations. Il s'agit de fournir l'assurance aux clients de l'Audit Interne et de contribuer à améliorer les opérations de l'organisation. Les livrables de cette phase sont :
    - le projet du rapport de la mission ;
    - le rapport final.
  - **Phase de contrôle** : le travail de l'Audit Interne ne s'achève pas par la production d'un rapport, mais il doit se prolonger par le suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées dans le rapport de la mission. Les livrables de cette phase sont :
    - le plan d'action ;
    - le rapport de suivi de mise en œuvre des recommandations.

Ces quatre phases sont connues, dans le cadre de gestion des projets, sous l'appellation « 4C » : Cadrer, Conduire, Conclure et Contrôler.

Par définition l'audit interne réalise deux types de mission : des missions d'assurance et des missions de conseil. Étant donnée la spécificité de chacune d'elle nous traitons, dans ce chapitre, séparément leur processus de déroulement.

### **2.1. Déroulement mission d'assurance**

La mission d'audit d'assurance est un projet/processus, qui doit être conduit conformément à des normes internationales. Nous découpons ce projet/processus en 7 étapes (figure 2.6) :

---

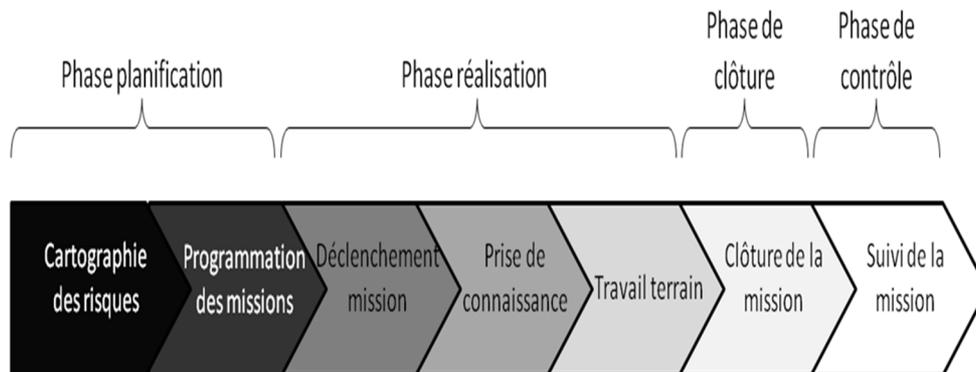


Figure 2.6 : Processus déroulement mission d'audit d'assurance

Afin de permettre aux Structures d'Audit Interne de réaliser les missions d'audit conformément au cadre de référence des pratiques professionnelles (IPPF), nous présentons dans ce qui suit, sous la forme de 20 fiches pratiques, les procédures détaillées de déroulement d'une mission d'audit.

---

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Cartographie des risques	<b>Fiche n° : 001</b>
<b>Section :</b>	Introduction	

1. La cartographie des risques est une composante essentielle du dispositif de management des risques. Son élaboration à l'échelle de l'organisation nécessite des ressources, des techniques et du temps. Il s'agit de recenser, évaluer, hiérarchiser et positionner les risques sur une carte : c'est une photo des risques à un instant donné.
  2. La cartographie des risques est considérée comme une étape du processus « déroulement mission d'audit » du fait qu'elle :
    - est utilisée pour l'élaboration du plan pluriannuel de l'audit interne ;
    - oriente les travaux des auditeurs internes dans la réalisation de leurs missions.
  3. Dans le cadre du processus « déroulement mission d'audit » le Responsable de la Structure d'Audit Interne à besoin de connaître les risques majeurs de l'organisation et leur concentration à travers les différents processus et unités afin de pouvoir, d'une part, préparer le programme annuel d'audit, et d'autre part déterminer l'étendu et les objectifs des missions.
  4. En présence ou en absence d'un processus d'élaboration de cartographie des risques au sein de l'organisation, la Structure d'Audit Interne doit refaire cette cartographie afin de l'adapter à ses besoins.
-

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Cartographie des risques	<b>Fiche n° : 002</b>
<b>Section :</b>	Établissement de la cartographie	

La Structure d'Audit Interne procède comme suit :

1. En présence d'un processus « élaboration cartographie des risques » : recenser les risques majeurs et significatifs.
2. En absence d'un processus « élaboration cartographie des risques » : identifier les risques majeurs et significatifs en se basant sur son propre jugement et la consultation des responsables de différents unités de l'organisation.  
Le brainstorming est une technique fortement recommandée pour identifier les risques potentiels d'une organisation.
3. Dresser la matrice des risques en inscrivant au niveau des lignes la liste des risques et au niveau des colonnes les processus ou les unités au sein de l'organisation.  
En guise d'illustration, on va considérer une organisation composée de 4 unités et la présence de 6 risques. Notre matrice des risques se présente comme suit :

	U 1	U 2	U 3	U 4
R 1	x	x		x
R 2		x	x	x
R 3	x		x	x
R 4	x	x		x
R 5				x
R 6	x		x	x

Légende du tableau :

- $U_i$  : unité « i » au sein de l'organisation, pour la simplicité de la matrice nous avons considéré 4 unités ;
  - $R_i$  : risques « i », pour la simplicité de la matrice nous avons considéré 6 risques.
  - P : probabilité de la survenance du risque. Elle est évaluée selon la grille suivante :
4. Affecter à chaque risque une note de la probabilité d'occurrence et une note de l'impact sur une échelle de 1 à 5.

Niveau de la probabilité	Note
Très Faible	1
Faible	2
Moyenne	3
Elevée	4
Très élevée	5

- I : impact du risque. Il est évalué selon la grille suivante :

Niveau de l'impact	Note
Très Faible	1
Faible	2
Moyen	3
Elevé	4
Très élevé	5

Cette étape permet d'avoir la matrice des risques inhérents<sup>83</sup>.

5. Calculer le score de concentration des risques au niveau de chaque unité «  $U_i$  » en multipliant les notes des probabilités et des impacts de tous les risques

---

<sup>83</sup> Risque inhérent : le niveau du risque avant qu'aucune actions de maîtrise (mesures de contrôle interne) de ce risque n'ont été entreprises par l'organisation.

---

		U 1	U 2	U 3	U 4
R 1	P	3	3		3
	I	4	4		4
R 2	P		2	2	2
	I		5	5	5
R 3	P	4		4	4
	I	4		4	4
R 4	P	1	1		1
	I	5	5		5
R 5	P				2
	I				1
R 6	P	4		4	
	I	2		2	
<b>Score risques inhérents</b>		7680	600	1280	19200

Au vu des scores de concentration des risques obtenus, la Structure d'Audit Interne dresse la liste des unités selon un ordre décroissant des risques inhérents identifiés à leur niveau :

- U 4
- U 1
- U 3
- U 2

6. Évaluer le contrôle interne au niveau de chaque unité/processus en se basant sur un jugement de la Structure d'Audit Interne selon la grille d'évaluation suivante :

Niveau du contrôle	Note
Fiable	5
Peu fiable	4
Moyennement fiable	3
Insuffisant	2

Non fiable	1
------------	---

Cette étape permet d'avoir la matrice des risques résiduels<sup>84</sup>.

7. Affecter à chaque unité/processus la note du contrôle interne.
8. Calculer le score des risques résiduels au niveau de chaque unité en divisant le score de concentration de risque inhérent par la note de contrôle interne.

		U 1	U 2	U 3	U 4
R 1	P	3	3		3
	I	4	4		4
R 2	P		2	2	2
	I		5	5	5
R 3	P	4		4	4
	I	4		4	4
R 4	P	1	1		1
	I	5	5		5
R 5	P				2
	I				1
R 6	P	4		4	
	I	2		2	
<b>Score risques inhérents</b>		7680	600	1280	19200
<b>Contrôle Interne</b>		1	3	2	5
<b>Score risques résiduels</b>		7680	200	640	3840

Au vu des scores des risques résiduels obtenus, la Structure d'Audit Interne dresse la liste des unités selon un ordre décroissant des risques résiduels identifiés à leur niveau :

- U 1

<sup>84</sup> Risque résiduel : le niveau du risque après que des actions de maîtrise (mesure de contrôle) de ce risque ont été entreprises par l'organisation.

- U 4
  - U 3
  - U 2
9. Utiliser la matrice des risques inhérents pour la planification des missions d'audit ainsi qu'au cours de l'étape « prise de connaissance » du « processus déroulement de la mission ».
10. Revoir et enrichir la matrice des risques à travers la capitalisation des résultats des missions d'audit réalisées au cours de l'année qui suit la préparation de cette matrice.
-

---

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Déclenchement de la mission	<b>Fiche n° : 003</b>
<b>Section :</b>	Ordre de mission	

1. L'ordre de mission est le mandat donné, par la Haute Direction de l'organisation, à la Structure d'Audit Interne pour réaliser ses missions d'audit.
  2. L'ordre de mission répond à trois principes essentiels :
    - La Structure d'Audit Interne ne peut pas se saisir d'elle même de ses missions.
    - L'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente.
    - L'ordre de mission permet de diffuser l'information à tous les responsables concernés. Il est adressé à tous ceux qui vont être concernés par la mission d'audit (l'entité auditée, la Structure chargée des ressources humaines etc.).
-

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Déclenchement de la mission	<b>Fiche n° : 004</b>
<b>Section :</b>	Établissement de l'ordre mission	

1. Missions prévues dans le plan annuel d'audit.  
Le plan d'audit constitue par lui-même un ordre de mission collectif, et dans ce cas le Responsable de la Structure d'Audit Interne, de sa propre initiative, établit un ordre de mission selon un modèle préétabli et le soumet à la signature de la Haute Direction de l'organisation.
2. Missions spécifiques.  
Les missions d'audit spécifiques sont des missions, non prévues dans le plan annuel d'audit, qui émanent de la Haute Direction ou du Comité d'Audit. Dans ce cas le Responsable de la Structure d'Audit Interne, sur instruction du mandataire, établit un ordre de mission selon un modèle préétabli et le soumet à la signature de la Haute Direction de l'organisation.
3. Contenu de l'ordre de mission  
L'ordre de mission comporte les informations suivantes :
  - Les noms et prénoms du chef de la mission et de l'équipe des auditeurs ;
  - l'objet de la mission ;
  - la date de démarrage de la mission.
4. Diffusion de l'ordre de mission  
Le Responsable de la Structure d'Audit Interne envoie une copie de l'ordre de mission :
  - aux responsables des entités entrant dans le périmètre de la mission ;
  - à la Structure chargée des ressources humaines ;
  - à toute autre personne appelée à fournir de la logistique à l'équipe chargée de la mission.

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Préparation de la mission	<b>Fiche n° : 005</b>
<b>Section :</b>	Prise de connaissance	

1. C'est l'étape la plus importante de la mission d'audit. La durée de la prise de connaissance varie en fonction de différents éléments: complexité du sujet, profil des auditeurs internes chargés de la mission, existence d'audits antérieurs etc.
2. L'auditeur doit prendre connaissance du domaine à auditer afin de pouvoir bâtir le référentiel de contrôle et d'identifier les risques.
3. Cette prise de connaissance s'organise autour de plusieurs objectifs:
  - avoir dès le départ une vision d'ensemble des processus, activités, opérations et entités à auditer,
  - éviter d'omettre des questions et des sujets importants,
  - optimiser le temps des audités,
4. La collecte d'informations doit être organisée. Les informations à collecter peuvent être regroupées sous différents thèmes:
  - structure et organisation internes de l'entité à auditer,
  - contexte réglementaire,
  - processus et procédures,
  - système d'information : communication interne et externe,
  - missions d'audit précédentes,
5. La durée de cette étape peut aller d'une simple mise à jour des connaissances de quelques heures ou quelques jours, jusqu'à une véritable formation étalée sur une durée sensiblement plus longue. Cette durée varie en fonction de trois facteurs:
  - la complexité du sujet de la mission,
  - le profil des auditeurs chargés de la mission,
  - la qualité des dossiers d'audit des missions précédentes.

6. Le Chef de mission planifie cette étape de prise de connaissance en prenant soin de choisir les moyens les plus efficaces (consultation de bases documentaires, stages, séminaires, assistance externe etc.).
  7. La prise de connaissance du domaine à auditer concerne:
    - Le contexte socio-économique :
      - les points marquants de l'histoire de l'entité à auditer qui influence encore la situation présente,
      - les données sur l'environnement externe (concurrence, réglementation etc.),
      - effectifs et environnement de travail,
    - Le contexte organisationnel de l'entité à auditer:
      - organisation générale et structure,
      - environnement informatique.
    - Le fonctionnement de l'entité à auditer:
      - procédures de gestion et méthodes de travail,
      - textes réglementaires,
      - problèmes passés ou encours,
      - réformes en cours ou prévues.
  8. Le travail de prise de connaissance comprendra:
    - La consultation de la base documentaire de l'organisation.
    - L'identification des méthodes de gestion et des systèmes d'information de l'organisation.
    - La revue des rapports des missions d'audit antérieurs et autres analyses ou études effectuées par des parties internes ou externes à l'organisation.
    - La pratique d'interviews préliminaires avec des opérationnels spécialistes dans les domaines à auditer.
-

---

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Préparation de la mission	<b>Fiche n° : 006</b>
<b>Section :</b>	Lettre de cadrage	

1. La lettre de cadrage est document qui définit et formalise les axes d'investigation de la mission et ses limites, elle les exprime sous forme d'objectifs.
  2. Le but de ce document n'est pas de décrire les travaux ou les techniques spécifiques utilisées par les auditeurs, mais de préciser les travaux qui vont être effectués lors de la mission.
  3. La lettre de cadrage est un contrat de prestation de service entre l'équipe d'audit et les audités.
  4. La lettre de cadrage doit :
    - Comprendre les objectifs d'audit en les formulant de la manière suivante: « s'assurer ...», « vérifier ... », « évaluer ... », « apprécier ...» etc.
    - Prendre en compte les priorités et préoccupations d'actualité de l'entité à auditer.
    - Prendre en compte les objectifs incontournables de l'Audit Interne.
    - Déterminer les ressources, humaines et matérielles, nécessaires à la réalisation de la mission.
    - Identifier les outils à envisager pour chaque tâche à accomplir.
    - Etablir un calendrier d'exécution de la mission.
  5. Le Chef de la mission rédige la lettre de cadrage et la soumet pour approbation au responsable de la Structure d'Audit Interne.
-

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Préparation de la mission	<b>Fiche n° : 007</b>
<b>Section :</b>	Réunion d'ouverture	

1. La réunion d'ouverture a pour but d'établir les premiers contacts avec l'ensemble des personnes impliquées dans la mission d'audit avant de commencer les travaux du terrain.
2. Le Chef de la mission d'audit fixe avec le responsable de l'entité à auditer la date de la réunion d'ouverture.
3. Personnes présentes à cette réunion:
  - le responsable de la Structure d'Audit Interne (présence facultative) ;
  - le chef de la mission (présence obligatoire) ;
  - les auditeurs chargés de la mission (présence obligatoire) ;
  - le responsable de l'entité à auditer (présence obligatoire),
  - le personnel de l'entité à auditer (présence obligatoire).
4. Le responsable de la Structure d'Audit Interne ou le chef de la mission dirige la réunion d'ouverture.
5. Ordre du jour de la réunion:
  - La présentation mutuelle des personnes présentes, y compris un bref aperçu de leurs rôles et un encouragement à une participation active à l'audit.
  - Le contexte et les objectifs de la mission (exécution du programme d'audit, demande spécifique).
  - La présentation de la lettre de cadrage de la mission.
  - L'accord sur le calendrier de l'audit et autres dispositions pertinentes, avec les audités, telles que le moment et la date de la réunion de clôture, toutes les réunions intermédiaires entre l'équipe d'audit et le responsable et le personnel de l'entité à auditer.
  - Une courte présentation des méthodes et procédures à utiliser pour mener l'audit.

- La confirmation de circuit de communication officiels entre l'équipe d'audit et les audités.
  - La confirmation de la disponibilité de toutes les ressources et installations nécessaires à l'équipe d'audit.
  - Répondre aux questions des audités et éventuellement modification de la lettre de cadrage en prenant en compte les remarques des audités.
6. Le chef de la mission prépare un compte rendu de la réunion contenant les informations suivantes :
- la date de la réunion,
  - le lieu de la réunion,
  - heure de début de la réunion,
  - heure de fin de la réunion,
  - objet de la réunion,
  - personnes présentes à la réunion,
  - les questions traitées et les décisions.
-

---

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Préparation de la mission	<b>Fiche n° : 008</b>
<b>Section :</b>	Programme de travail	

1. Le programme de travail est un document interne à l'Audit Interne. Il définit les travaux que les auditeurs vont effectuer ainsi que les diverses techniques et outils que ces derniers vont utiliser pour la mise en œuvre de la lettre de cadrage.
  2. Le programme de travail est un document «contractuel» entre l'équipe d'audit et le responsable de la Structure d'Audit Interne.
  3. Le programme de travail contient 5 points essentiels:
    - les objectifs de la mission,
    - le découpage de la mission en plusieurs tâches et la durée de chacune d'elles,
    - le calendrier d'exécution des tâches,
    - la répartition des tâches entre les auditeurs en charge de la mission.
    - les outils à envisager pour chaque tâche (interview, échantillonnage statistique, grille d'analyse des tâches, flowchart etc.).
  4. Le Chef de la mission prépare le programme de travail et le soumet pour approbation au responsable de la Structure d'Audit Interne.
-

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Travail terrain	<b>Fiche n° : 009</b>
<b>Section :</b>	Questionnaire de contrôle interne	

1. Le questionnaire de contrôle interne (QCI) est un document interne à l'Audit Interne dont la finalité est de permettre aux auditeurs internes d'évaluer le dispositif de contrôle interne de l'entité à auditer.
2. Le QCI ce n'est pas les questions que l'auditeur pose mais les questions qu'il va se poser et pour lesquelles il déterminera les outils qui permettront d'y répondre tels que les entretiens, l'analyse de documents etc.
3. Le QCI est composé d'un ensemble de questions présentées sous la forme d'une check-list n'admettant que les réponses «oui» ou «non». Le questionnaire est formulé pour que les réponses négatives désignent les points faibles et que les réponses positives signalent les points forts.
4. Le QCI comporte 5 questions fondamentales qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle: qui, quoi, où, quand, comment :
  - Qui? regroupe les questions relatives à l'opérateur qu'il faut identifier avec précision et déterminer quels sont ses pouvoirs. Pour répondre à ces questions les auditeurs utilisent les organigrammes hiérarchiques et les fiches de descriptions de postes etc.
  - Quoi? regroupe les questions relatives à l'objet du processus, activités, opérations ou tâches.
  - Où? concerne les endroits où se déroule l'opération.
  - Quand? regroupe les questions relatives au temps: début, fin, durée, périodicité etc.
  - Comment? regroupe les questions relatives à la description du mode opératoire, comment se réalise le processus, l'activité ou l'opération.
5. Les auditeurs internes préparent les QCI et les soumettent au Chef de la mission pour examen et avis.

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Travail terrain	<b>Fiche n° : 010</b>
<b>Section :</b>	Preuve d'audit	

1. Les auditeurs ne doivent jamais baser leurs constats sur des hypothèses ou intuitions, ils doivent avoir des preuves de ce qu'ils avancent.
2. Les auditeurs internes doivent rassembler des informations sur tous les éléments en relation avec les objectifs et le champ d'application de la mission de manière à fournir une base solide à leurs constatations.
3. Pour qu'un constat soit considéré comme prouvé il faut que les informations collectées soient:
  - Suffisantes : une information est suffisante si elle est fonctionnelle, appropriée et probante, de sorte qu'une personne prudente et informée aboutisse aux mêmes conclusions que les auditeurs.
  - Concluantes : une information concluante est une information fiable et facilement accessible par l'utilisation de techniques d'audit appropriées.
  - Pertinentes : une information est pertinente si elle conforte les constatations et recommandations des auditeurs, et répond aux objectifs de la mission.
  - Utile : une information est utile si elle aide à atteindre un meilleur niveau de contrôle interne et à améliorer les opérations.
7. Les preuves sont classées en 4 catégories:
  - La preuve physique (observation directe de toute nature) : c'est ce que les auditeurs voient et ce qu'ils constatent. Il est demandé des auditeurs:
    - de noter sur le champ ce qu'il observe et constate,
    - d'éviter l'appréciation superficielle fugitive,
    - de veiller au lien direct de causalité entre la preuve et le constat.
  - La preuve documentaire : elle se présente sous de multiples aspects (pièces comptables, procédures écrites, comptes-rendus, notes etc.).

Les auditeurs doivent faire attention à la qualité du document et à l'analyse qu'ils en font.

- La preuve analytique : C'est celle qui résulte de calculs, rapprochements, déductions et comparaisons diverses.
  - La preuve testimoniale : il s'agit des différents témoignages. Cette preuve est très fragile qui doit toujours être recoupée et validée par d'autres preuves.
-

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Travail terrain	<b>Fiche n° : 011</b>
<b>Section :</b>	Observation	

1. Le terme « observation » signifie: « *Action de regarder avec attention les êtres, les choses, les événements, les phénomènes pour les étudier, les surveiller, en tirer des conclusions.* »<sup>85</sup>
2. Observer c'est abstraire et recueillir une quantité d'informations qui paraissent pertinentes et en ignore celles qui paraissent insignifiantes.
3. L'observation est un processus qui a comme objectif de recueillir des informations sur un objet en fonction d'un objectif précis.
4. L'observation comporte l'observateur (auditeur interne) et l'observé (la conduite et les traitements des opérations, le déroulement du travail, les conditions et l'environnement de travail, les biens etc.).
5. L'auditeur interne observe dans un but précis, que ce soit pour mieux connaître, pour vérifier (valider) des hypothèses ou voir ce qui se passe.
6. L'observation par l'auditeur interne est une technique de collecte d'information universelle car tout est observable. Une mission d'audit qui se bornerait à faire des interviews ou à effectuer des analyses des documents, pourrait être considérée une enquête d'opinion et ne serait pas une mission d'audit.
7. L'observation assure 4 fonctions:
  - Fonction descriptive: observer pour décrire une opération, un processus ou une situation etc.
  - Fonction de vérification: observer pour vérifier des hypothèses ou l'existence d'un bien etc.

---

<sup>85</sup> Le petit Larousse 2009 version électronique.

---

- Fonction évaluative : observer pour mesurer selon une échelle bien déterminée.
  - Fonction heuristique: observer pour faire émerger des hypothèses, des nouvelles idées etc.
8. Recueillir des informations n'est pas aussi simple qu'il n'y paraît abord. Face à l'abondance d'informations (faits et données) l'auditeur interne doit trier les informations essentielles pour atteindre les objectifs de la mission d'audit.
9. L'auditeur interne pratique l'observation selon l'une des 2 formes suivantes:
- Observation directe: c'est se déplacer sur place pour voir, être physiquement présent en situation avec les audités et recueillir des données et des informations sur le contexte, les comportements, les activités, les procédures, les opérations etc.
  - Observation indirecte: l'auditeur fait appel à un tiers qui va observer pour son compte.
10. Pour réussir l'observation, il faut la combinaison de 2 actes:
- un acte d'attention (percevoir, apercevoir, entrevoir, regarder, viser etc.);
  - un acte intelligent (dans son champ perceptif l'auditeur interne sélectionne un certain nombre d'informations pertinentes).
11. L'auditeur doit reposer ses observations sur un outillage méthodologique:
- Être curieux: l'auditeur en tant qu'étranger à la situation qu'il observe ou en tant que nouveau venu, et en mesure d'apporter un regard neuf.
  - Trier les informations: il faut être capable de trier pour ne pas avoir l'impression de se noyer sous la grande masse des informations. Il faut analyser ces informations et les trier en fonction de leur pertinence par rapport à l'objectif préalablement fixé.
12. L'auditeur interne doit être conscient de la triangulation « faits, opinions et sentiments ». Au cours de l'opération de collecte des informations, l'auditeur interne est appelé à relater des faits et non à exprimer des sentiments ou des opinions. Le degré de précision ainsi que la remise en cause des constats est
-

fonction de l'approche adoptée faits ou sentiments ou opinions comme illustré par la figure 2.8.

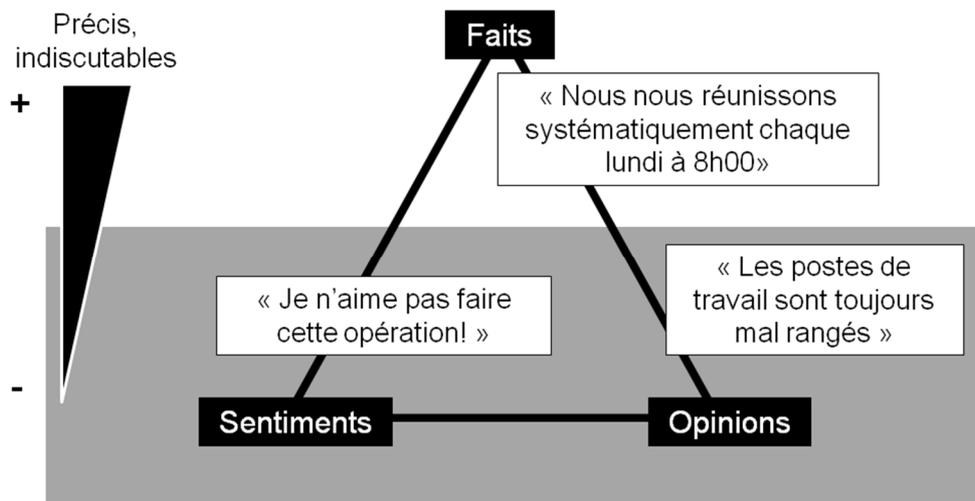


Figure 2.8

13. L'observation doit toujours être validée par les audités, sauf le cas où elle-même une validation.
14. L'auditeur interne doit éviter les écueils suivants :
  - Les personnes ne font jamais l'objet de l'observation ;
  - L'observation ne doit pas se baser sur des idées préconçues. Bien que dans le cadre d'une mission d'audit l'auditeur interne possède des connaissances du domaine à auditer et de ce fait il formule des hypothèses, qu'il cherche à vérifier ;
  - L'auditeur interne ne doit pas pratiquer une « observation participante active » c'est-à-dire il ne doit pas jouer un rôle susceptible de modifier certains aspects du domaine observé. Il doit pratiquer une « observation participante passive » ;
  - L'observation ne doit pas être clandestine: on applique ici la règle générale de l'audit interne, celle de la transparence. L'auditeur interne

préviens les audités concernés pour les informer de sa visite et de ses intentions ;

- Au cours de l'observation l'auditeur interne ne sera ni un guetteur ni un espion.
-

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Travail terrain	<b>Fiche n° : 012</b>
<b>Section :</b>	Interview	

1. Le terme « interview » signifie: « *Entretien avec une personne pour l'interroger sur ses actes, ses idées, ses projets, afin soit d'en publier ou diffuser le contenu, soit de l'utiliser aux fins d'analyse (enquête d'opinion).*<sup>86</sup> »
2. Une interview c'est la conduite d'un entretien pour recueillir des informations ou faire exprimer des opinions.
3. Dans le cadre d'une interview l'auditeur interne se posent plusieurs questions:
  - Comment aborder les audités et les amener à s'exprimer?
  - Comment s'assurer que les questions posées permettront de recueillir des informations pertinentes?
  - Quel type de question dois-je poser?
  - Quelle est la meilleure manière de formuler les questions?
  - Etc.
4. Une interview comporte un intervieweur (l'auditeur interne) et un interviewé (l'audité). Deux personnes qui peuvent ne pas se connaître ou qui non aucune relation interpersonnelle auparavant qui vont devoir passer une heure ou plusieurs ensembles. Qui n'auraient rien à se dire s'ils se sont rencontrés ailleurs. Mais qui devront échanger des informations parfois sensibles, confidentielles, voire personnelles. Dans une telle situation l'auditeur interne et l'audité ne peuvent prendre appui sur aucun passé, sur aucune référence commune. Leur relation est à construire.  
 Pour éviter que ces questions génèrent de la méfiance, l'auditeur interne doit être transparent en procédant comme suit :
  - un coup de fil à chaque personne interviewée pour lui expliquer pourquoi elle a été choisie ;

---

<sup>86</sup> Le petit Larousse 2009 version électronique.

---

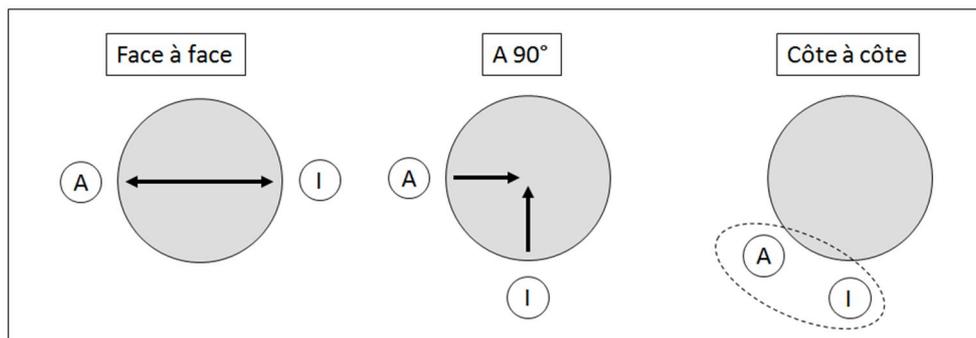
- une discussion franche et honnête pour expliquer le pourquoi et le comment des entretiens ;
  - un e-mail de présentation de la mission d'audit ;
  - une réunion pendant laquelle l'audité se présente, avec questions / réponses.
5. L'interview d'audit interne ne doit pas être confondue avec des techniques d'apparence similaire :
- Ce n'est pas une conversation: car l'interview d'audit est organisé et centrée sur des objectifs qui sont l'obtention d'un certain nombre d'informations.
  - Ce n'est pas un interrogatoire: car l'atmosphère d'une interview est une atmosphère de collaboration.
6. Il faut respecter la voie hiérarchique. L'auditeur interne ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé. La plupart du temps cette information préalable se fait au cours de la réunion d'ouverture de la mission.
7. Dans une interview l'auditeur interne ne s'intéresse pas aux personnes. Il doit éviter toutes les questions ayant un caractère subjectif en mettant en cause les personnes. Il doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute, il faut veiller à maintenir un équilibre entre « le savoir écouter » et le « ne rien dire ».
8. L'auditeur interne doit cadrer l'interview en apportant des réponses aux questions suivantes:
- QUOI : De quoi s'agit-il? De quel type de démarche?
  - POURQUOI : Pourquoi lancer cette démarche? Pourquoi avoir recours à l'audit interne?
  - COMMENT : Comment se dérouleront les interviews? Quelles règles s'appliqueront?
  - OÙ et QUAND : Quel lieu, quelle durée?
  - ET APRÈS : Les suites de l'interview? Que fera-t-on des informations recueillies? Quelles actions après les interviews?
-

9. L'auditeur consacre quelques minutes à cadrer l'entretien au début de celui-ci de la manière suivante:
    - Se présenter (l'auditeur, la mission d'audit et l'audit) et inciter l'audité à se présenter (et, le cas échéant, présenter son travail, le service dont il est responsable, etc.).
    - Rappeler les motifs de l'entretien, son but, ce qu'il est prévu de faire des informations recueillies.
    - Rappeler les règles auxquelles on va se tenir. Par exemple :
      - o Confidentialité des débats.
      - o Pas d'évaluation des personnes.
      - o Restitution du diagnostic à toutes les personnes interviewées.
    - Rappeler le cadre pratique : la durée, etc.
  
  10. La préparation d'une liste de thème, avant même de commencer l'entretien, présente plusieurs avantages:
    - C'est l'occasion de prévoir ce que l'on cherche.
    - C'est l'occasion de structurer l'entretien. Par quoi commencer ? Y-a-t-il un ordre logique dans lequel aborder les thèmes ?
    - Cela permet de montrer sa liste de thèmes d'entretien aux personnes interviewées pour leur donner une idée de ce qui les attend.
    - Cela établit une traçabilité.
  
  11. Préparer une liste de question ne s'agit pas de rédiger un questionnaire de contrôle interne. C'est plutôt pour répondre à ce dernier que l'interview est pratiquée. Il s'agit, compte tenu de la personnalité de l'interlocuteur, du contexte et des objectifs de l'interview, de poser les bonnes questions pour obtenir des réponses.

Par exemple: le questionnaire de contrôle interne dans lequel où on trouve: « existe-t-il une procédure d'appel d'offres pour le choix des fournisseurs » va se traduire dans l'interview par « comment s'effectuent le choix et la sélection des fournisseurs? »
  
  12. Les réponses sont collectées par des prises de note de la part l'auditeur interne, à condition de le faire sans casser le rythme de l'interview: la prise de notes se fait en même temps que la prise de parole et les instants de
-

silence long sont à proscrire. Ce n'est pas un exercice facile, mais il conditionne la qualité de l'interview.

13. Lorsque l'auditeur interne et l'audité s'installent pour la réalisation d'une interview, trois positions sont possibles :



Dans le choix de la position, il faut prendre en considération plusieurs facteurs tels que le statut de la personne interviewée, l'exiguïté des locaux.

14. **Face à face** : Auditeur interne et son interlocuteur sont face à face. Cela peut renforcer l'impression de confrontation. Les seuls mouvements que peuvent faire l'un et l'autre sont d'aller vers l'avant (agression) ou de se reculer (désengagement). La table reste une barrière physique forte. L'écriture de chacun est dissimulée à l'autre.
15. **À 90°** : La position à 90° marque un début de collaboration. L'auditeur interne et son interlocuteur peuvent par exemple consulter ensemble un même document. Ce qui est écrit par l'un est lu par l'autre.
16. **Côte à côte** : La position côte à côte est celle de la collaboration. L'auditeur interne et son interlocuteur travaillent ensemble. La personne interviewée peut se rapprocher de l'auditeur interne en baissant le ton (confiance).
17. Pour clôturer l'interview l'auditeur interne demande à l'audité s'il existe d'autres points qui méritent, selon lui, d'être abordés, s'il existe d'autres

personnes en complément d'information peuvent être interviewées ou s'il existe des documents à consulter.

18. Enfin, l'auditeur interne remercie l'audité pour le fructueux temps qu'il a bien accepté de le consacrer pour l'interview.
19. Une fois dans son bureau, l'auditeur doit préparer, sans délai, le compte rendu de l'entretien. Ce dernier permet de:
  - Garder une trace de l'interview ;
  - Communiquer des informations entre l'équipe des auditeurs chargés de la mission ;
  - Superviser la mission par le chef de la mission.

Le compte rendu de l'entretien est structuré comme suit :

- date, lieu et durée de l'interview,
  - personne interviewé,
  - informations collectées,
  - conclusions,
  - ce qui est convenu à faire par l'audité (un nouveau rendez-vous, fournir des documents etc.).
-

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Travail terrain	<b>Fiche n° : 013</b>
<b>Section :</b>	Fiche de collecte de données	

1. Les actions de l'auditeur interne chargé de la mission doivent être ciblées, organisées et vérifiables. La Fiche de collecte de données (FCD) formalise ces trois points.
2. La fiche de collecte de données est un document permettant de recueillir méthodiquement des données (chiffrés ou non) fiables et précises en relation avec l'objectif défini. Elle représente le support de prise de note et d'enregistrement des observations et des constatations de l'auditeur.
3. La FCD est un document établi par l'auditeur interne chaque fois qu'il réalise une tâche dans le cadre de sa mission. Elle se présente sous la forme d'un support de prise de note et d'enregistrement des observations et des constatations.
4. Les auditeurs internes doivent comprendre et exécuter les actions prévues conformément au programme de travail d'une manière fiable et objective. La FCD précise le «comment», alors que le programme de travail énonce le «quoi» et la lettre de cadrage le «pourquoi».
5. L'auditeur doit établir la FCD en deux temps:
  - avant l'action il décrit:
    - objet de l'action,
    - renvoi à la tâche conformément au programme de travail,
    - nom des personnes concernées,
    - date et lieu de l'action,
    - outils de collecte à utiliser.
  - après l'action: il présente les principaux résultats et conclusions.

6. La FCD se présente sous la forme d'une entête (objet, date, numéro de feuille etc.) et un corps comprenant les données recueillies, les constats et les conclusions, comme présenter ci-après :

En tête	<b>Fiche de Collecte de Données</b>						N°:	
	Objet :					Date		
	Entité:		Personne:		Réf Tâche:			
	Outil de Collecte :		Observation		Étude /Analyse		Interview	
Corps	-----							
	-----							
	-----							
	-----							

7. La FCD est examinée et revue par le Chef de mission. Elle lui permet d'interpréter les résultats et d'apprécier les conclusions des auditeurs internes et lui permet de vérifier la réalité et la qualité des travaux menés par les auditeurs en charges de la mission.
8. Le Chef de mission doit reporter sur le programme de travail, dans les colonnes prévues à cet effet, en face de la tâche concernée:
- les initiales du nom de l'auditeur qui a établi la FCD,
  - la date à laquelle le travail a été effectué ou fini,
  - le n° de référence de la FCD,
  - le ou les n° des FCA générées ou la mention «pas de FCA».
9. La FCD constitue une pratique préalable à toute analyse ainsi qu'à la rédaction des FCA.

---

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Travail terrain	<b>Fiche n° : 014</b>
<b>Section :</b>	Fiche de Constat et d'Analyse	

1. La FCA est un papier de travail synthétique par lequel l'auditeur interne documente chaque trouvaille en termes d'anomalie ou d'opportunité d'amélioration.
  2. La FCA formule le raisonnement de l'auditeur et l'aide à mettre en évidence les anomalies et les opportunités d'amélioration.
  3. Durant la phase de terrain, pour chaque dysfonctionnement, anomalie, erreur, insuffisance, écart constatés ou opportunité d'amélioration les auditeurs en charges de la mission doivent rédiger une FCA.
  4. Chaque FCA respecte la structure suivante:
    - Objet ;
    - Faits ;
    - Risque ou opportunité ;
    - Analyse ;
    - recommandations.
-

Feuille de Constat et d'Analyse		N°:	
En tête	Mission :		Date
	Établie par :		
	N° FCD correspondantes:		
Corps	1. Objet:		
	2. Faits:		
	3. Risques ou opportunités		
	4. Analyse		
	5. Recommandations		

5. La FCA doit être brève: 2 pages (en tapuscrit) au maximum.
6. Le Directeur/Chef de mission doit valider la FCA en:
  - S'assurant que les faits sont réels (étayés par les Papiers de Travail).
  - S'assurant que la FCA est cohérente et logique:
    - Le problème est-il synthétique, compréhensible et percutant?
    - La séquence: «faits, cause, conséquences» est-elle compréhensible et découle-t-elle d'une analyse logique?
    - L'opportunité d'amélioration est-elle réelle ?
    - Les recommandations sont-elles pertinentes, réalisables et vendables?

---

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Clôture de la mission	<b>Fiche n° : 015</b>
<b>Section :</b>	Projet de rapport	

1. Le Chef de mission rédige le projet de rapport sur la base des FCA et des FCD.
  2. Le Chef de mission organise une réunion avec tous les auditeurs chargés de la mission pour en discuter le projet de rapport.
  3. Les résultats de la mission sont présentés dans un document baptisé «projet de rapport» pour trois raisons:
    - Première raison: les observations qu'il contient n'ont pas encore fait l'objet d'une validation générale; elles ne peuvent pas être considérées comme définitives, même si chaque FCA a fait l'objet d'une validation spécifique.
    - Deuxième raison: ce document, s'il comporte déjà les recommandations, ne comprend pas les réponses des audités à celle-ci.
    - Troisième raison: le droit de réponse permet aux audités, dans le cas d'un désaccord avec les auditeurs internes en charge de la mission, de faire intégré leur commentaire, avis ou version des faits dans le rapport.
  4. Le droit de réponse ne remet pas en cause le professionnalisme des auditeurs internes, mais plutôt il reconforte les audités et leur permet de s'exprimer librement. Son objectif est de communiquer au Conseil et à la plus Haute Direction les différentes avis.
-

5. Le projet de rapport peut se présenter sous deux formes distinctes:
- soit un simple rassemblement des FCA classées de façon logique et par ordre d'importance, ne présentant aucun effort de rédaction, d'introduction, de synthèse et de conclusions;
  - soit selon un format relativement élaboré où on y trouve un sommaire, une introduction, une synthèse et une conclusion. Ce document reprend certes les différentes FCA mais avec un effort de rédaction.
-

---

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Clôture de la mission	<b>Fiche n° : 016</b>
<b>Section :</b>	Réunion de clôture	

1. Cette réunion a pour objectifs:
    - de présenter et valider les constats;
    - d'expliquer et faire accepter les recommandations;
    - de fixer les modalités pratiques relatives au plan d'action et au suivi de la mission.
  
  2. Tous les éléments découverts lors de l'audit doivent être présentés et validés par les audités. Tous les documents, tous les éléments de preuve qui ont permis les observations et la collecte de données contenues dans le projet de rapport doivent être mis sur la table.
  
  3. Le rapport final ne doit pas contenir d'éléments qui n'auraient pas été présentés aux audités.
  
  4. Le Chef de mission remet le projet de rapport aux entités auditées deux jours ouvrables, au moins, avant la réunion de clôture.
  
  5. Cette réunion doit être bien préparée: les auditeurs doivent être en mesure de prouver leurs constats aux moyens des éléments de preuve collectés lors de la mission.
  
  6. Il faut veiller à ce qu'ils participent à cette réunion les personnes nécessaires à un échange complet et détaillé des points décrits dans l'exposé général du rapport. Sont présents à cette réunion:
    - le Chef de mission d'audit,
    - les auditeurs chargés de la mission,
    - le personnel de l'entité auditée.
  
  7. Le Chef de mission dirige la réunion de clôture.
-

8. Déroulement de la réunion:

- Chef de mission présente les points essentiels qui seront évoqués et illustrera ceux-ci par des constats précis.
  - Les auditeurs aborderont les points forts ou satisfaisants et finiront par les dysfonctionnements en fonction de leur importance.
  - Le droit de réponse des audités sur le projet de rapport: celui-ci peut être oral lors de la réunion de clôture ; il peut, également, être écrit et formel. Plusieurs cas de figure peuvent se présenter :
    - Les audités sont d'accord avec les constats et les recommandations; le projet de rapport ne sera pas modifié.
    - Les audités ne sont pas d'accord avec un ou plusieurs constats et apportent les preuves nécessaires, le Chef de mission examine avec les auditeurs les preuves en questions et modifiera le projet de rapport sur ce(s) point(s) (constats et recommandations).
    - Les audités ne sont pas d'accord avec un ou plusieurs constats et n'apportent pas les preuves nécessaires, le Chef de mission ne modifiera pas le projet de rapport sur ce(s) point(s). Mais les commentaires des audités sont intégrés dans le rapport final dans un espace réservé à cet effet.
    - Les audités émettent des réserves par rapport à une ou plusieurs de recommandations (non réalisable), le Chef de mission examine avec les auditeurs ces réserves et, soit il modifiera le projet de rapport, soit il intégrera simplement les commentaires des audités dans le rapport final dans un espace réservé à cet effet.
  - Le Chef de mission préparera, le jour même et au plu tard le lendemain ouvrable, le compte rendu intégrant toutes les remarques sur les constats et les recommandations. Ce compte rendu est envoyé pour approbation dans un délai ne dépassant pas 1 jour ouvrable.
-

9. Les modifications, éventuelles, apportées au projet de rapport étant faites, le Directeur/Chef de mission transmet ce dernier à la Direction des entités audités afin qu'elle élabore le plan d'action.

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Clôture de la mission	<b>Fiche n° : 017</b>
<b>Section :</b>	Rapport finale	

1. Le rapport final de la mission d'audit ne peut être rédigé que lorsque les entités auditées ont remis leurs commentaires écrits, si prévus lors de la réunion de validation.
2. Le responsable de l'Audit interne assume personnellement toutes les conséquences des travaux de ses collaborateurs.
3. Même en cas de conclusions positives, un rapport doit être rédigé.
4. Le rapport ne doit contenir que des éléments qui ont été présentés aux audités. Le Rapport d'audit ne doit pas constituer une surprise pour les audités. C'est à cette fin que la réunion de validation et de clôture est organisée. Elle rend indiscutable les faits, les constats et si possible les conclusions.
5. Le rapport doit être structuré pour des lecteurs différents. C'est pourquoi, il comprend un exposé général et une synthèse. L'exposé général doit être complet et apporte toutes les informations utiles aux responsables audités et aux responsables des actions à entreprendre. La synthèse s'adresse à des personnes qui doivent être informées et sensibilisées.
6. Le rapport doit être exact, objectif, clair, concis, constructif, complet et établi en temps opportun:
  - Exact: un rapport exact est exempt d'erreurs et de déformations et est fidèle aux faits sous-jacents.
  - Objectif: un rapport objectif est juste, impartial et non-biaisé et est le résultat d'une évaluation équitable et équilibrée de tous les faits et circonstances pertinents.

- Clair: un rapport clair est facilement compréhensible et logique, évite le langage technique et fournit toutes les informations significatives et pertinentes.
  - Concis: un rapport concis va droit à l'essentiel et évite tout détail superflu, tout développement non nécessaire, toute redondance ou verbiage.
  - Constructif: un rapport constructif aide l'organisation et conduit à des améliorations si nécessaire. Le rapport ne doit pas comporter des :
    - recommandations irréalistes,
    - observations et des recommandations superficielles et trop générales.
  - Complet: un rapport complet n'omet rien qui est essentiel aux destinataires cibles et comprend toutes les informations significatives et pertinentes, ainsi que les observations permettant d'étayer les recommandations et conclusions.
  - Etabli en temps opportun: un rapport communiqué en temps opportun est utile, en fonction de l'importance de la question, ce qui permet au management de prendre les mesures correctives appropriées.
7. Les auditeurs internes en charges de la mission doivent prendre position et ne doivent en aucune façon juger les hommes:
- Prendre position: il n'y a pas place pour le doute dans le rapport. Un constat ou une recommandation c'est toujours une prise de position.
  - Pas de jugement des hommes: la mission d'audit s'intéresse aux processus, activités, opérations et entités et non aux hommes. Les auditeurs internes chargés de la mission ne doivent jamais citer de nom de personne dans un rapport d'audit.
8. Le rapport doit être revu par une personne interne à la Structure d'Audit Interne (lorsque la taille le permet) qui n'a pas participé à sa rédaction.
-

9. La structure du projet de rapport est la suivante:
- Page de garde: il figure sur cette page les informations suivantes:
    - le titre de la mission,
    - la date de diffusion du rapport,
    - les noms des auditeurs chargés de la mission,
    - les noms des destinataires du rapport,
    - une mention obligatoire de «confidentiel».
  
  - Sommaire classique.
  
  - Introduction: elle comprend:
    - un rappel du champ et des objectifs de la mission,
    - un très bref descriptif de l'organisation du processus, activités, fonction ou entités auditées.
  
  - Déroulement de la mission: une brève présentation de la démarche de la mission et des outils utilisés.
  
  - Synthèse: elle n'est pas un simple résumé du corps du rapport, mais elle doit mettre en valeur les principales conclusions positives et négatives. C'est dans cette synthèse que la Structure d'Audit Interne apprécie la qualité de contrôle interne.  
Elle doit être brève (5 pages tapuscrit au maximum), concise et claire afin de permettre aux responsables de plus haut niveau d'arrêter à son niveau la lecture du rapport, sauf à se référer au détail sur tel ou tel point s'il souhaite en savoir davantage.
  
  - Constatations et recommandations: cette partie constitue le corps du rapport. Il s'agit de rassembler les différentes FCA et les regrouper sous des chapitres cohérents et structurés moyennant un effort rédactionnel.
  
  - Conclusion: elle doit être très courte (1 page tapuscrit maximum). Il ne faut pas répéter ce qui est dit dans la synthèse, mais ouvrir deux autres directions possibles:
-

- ou bien pour suggérer d'autres missions dont l'intérêt aurait été révélé par la présente mission d'audit;
  - ou bien pour rappeler, en se référant au plan d'audit, à quelle date se situera la prochaine mission de l'Audit Interne sur le même thème.
- 
- Annexes: ils comportent des documents jugés utiles et indispensables par les auditeurs internes et qui n'ont pas été intégrés dans le corps du rapport afin de ne pas l'alourdir. Ils comportent également, des documents qui apportent un complément d'information aux lecteurs du rapport.
-

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Clôture de la mission	<b>Fiche n° : 018</b>
<b>Section :</b>	Plan d'action	

1. La Structure de l'Audit Interne n'ayant ni l'autorité ni la responsabilité de mettre en place les recommandations formulées dans le rapport, il est demandé alors d'élaborer des plans d'action pour la mise en œuvre les recommandations.
2. Le plan d'action est un document sous forme de tableau établi par le Chef de la mission en concertation avec les parties concernés (l'entité auditée et autres).
3. Le Chef de la mission d'audit indique en face de chaque recommandation la personne responsable de la mise en œuvre et le délai dans lequel celle-ci sera entreprise et menée à bonne fin.
4. Le plan d'action est soit inséré au rapport, soit remis à une date ultérieure comme convenu lors de la réunion de clôture et de validation.
5. Le plan d'action se présente comme suit :

En tête	N°	Recommandation	Partie concernée	Date Réalisation
	Corps			

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Clôture de la mission	<b>Fiche n° : 019</b>
<b>Section :</b>	Dossier de travail	

1. Les résultats des missions d'audit internes doivent être étayés par des documents regroupés et conservés dans les locaux de la Structure d'Audit Interne sous forme de dossiers de travail de la mission.
2. Le dossier de travail d'audit doit contenir:
  - ✓ une copie de l'ordre de mission,
  - ✓ la lettre de cadrage,
  - ✓ le programme de travail,
  - ✓ le questionnaire de contrôle interne,
  - ✓ le compte rendu de la réunion d'ouverture,
  - ✓ le compte rendu de la réunion de clôture,
  - ✓ le compte rendu des autres réunions,
  - ✓ les comptes rendu des entretiens,
  - ✓ les preuves recueillies,
  - ✓ les FCD,
  - ✓ les FCA,
  - ✓ le rapport final,
  - ✓ le plan d'action,
  - ✓ les notes et circulaires internes organisant les entités auditées (fiche de description de poste, organigramme, procédure de gestion etc.),
  - ✓ les textes réglementaires régissant les domaines audités.
3. Le dossier de travail de la mission d'audit sert à évaluer les travaux de la Structure d'Audit Interne. Il permet de vérifier le respect, par les auditeurs internes, de la charte d'audit, du manuel de procédures d'audit et des normes internationales de pratique professionnelle de l'audit interne.
4. Le dossier de travail de la mission d'audit peut être établi et conservé sous format papier ou sous format électronique.

5. Le Chef de la mission est chargé de préparer le dossier de mission d'audit.
6. Le Responsable de la Structure d'Audit Interne doit assurer la confidentialité et la sécurité des dossiers de travail des missions d'audit effectuées par les auditeurs internes et de les conserver pendant une période conforme aux exigences légales et professionnelles en matière de conservation des documents.

<b>Processus :</b>	<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	
<b>Étape :</b>	Suivi de la mission	<b>Fiche n° : 020</b>
<b>Section :</b>	Rapport de suivi	

1. L'activité « suivi de la mission » permet de vérifier que les recommandations ont été effectivement mises en œuvre par les entités ou les personnes désignées dans le plan d'action.
2. L'activité « suivi de la mission » est une mission en elle-même, qui ne nécessite pas un ordre de mission spécifique, au cours de laquelle les auditeurs internes vérifient la mise en œuvre du plan d'action.
3. Le responsable de la Structure d'Audit Interne prend en compte les activités de suivi dans le cadre de l'élaboration du programme de travail annuel.
4. Le Responsable de la Structure d'Audit Interne charge un des auditeurs internes qui ont réalisé la mission pour assurer le suivi de mise en œuvre du plan d'action.
5. L'auditeur chargé de l'activité de suivi reprend le plan d'action dans un questionnaire et cherche à apporter des réponses à travers :
  - une demande des entités ou des personnes désignées dans le plan d'action de préciser où il en est dans sa mise en œuvre ;
  - des visites sur le terrain pour vérifier l'état d'avancement de mise en œuvre du plan d'action.
6. L'auditeur chargé de l'activité de suivi prépare un rapport structuré comme suit :

		<b>N°</b>	<b>Recommandation</b>	<b>Partie concernée</b>	<b>Date Réalisation</b>	<b>État Réalisation</b>	<b>Observation</b>
		En tête					
Corps							

7. L'auditeur interne indique dans la colonne « état de réalisation » une des trois mentions suivantes :
- Réalisée ;
  - Non réalisée, dans ce cas il faut préciser dans la colonne « observation » les causes ;
  - En cours, dans ce cas il faut préciser dans la colonne « observation » le degré d'avancement.
-

## 2.2. Déroulement mission de conseil

Le processus de déroulement d'une mission de conseil peut être découpé en 4 étapes (figure 2.7).

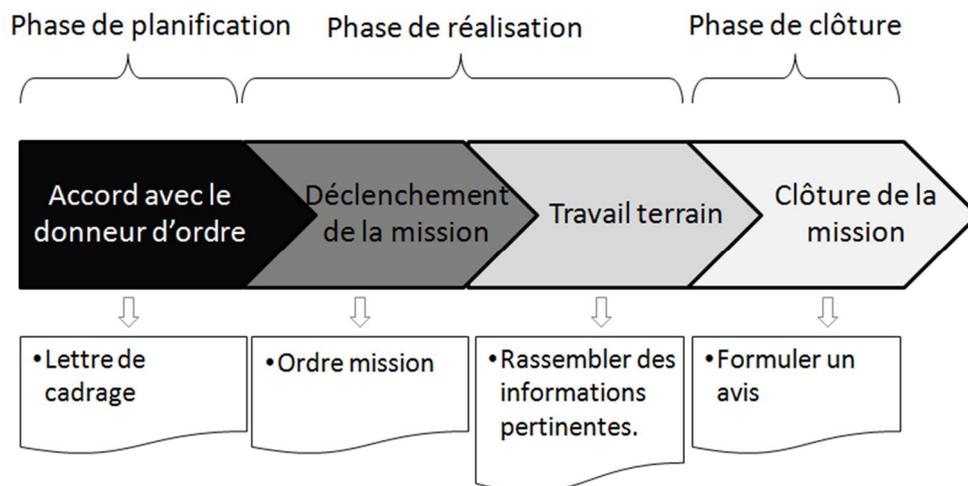


Figure 2.7 : Processus déroulement mission d'audit de conseil





---

**TITRE III**  
**RELATION DE L'AUDIT INTERNE AVEC**  
**LES AUTRES PRESTATAIRES INTERNES ET**  
**EXTERNES**

---



## Introduction

---

L'audit interne est une fonction en pleine mutation, et afin de la distinguer des autres fonctions, au sein ou en dehors de l'organisation, nous allons tracer les frontières de son champ d'action par rapport à celles qui opèrent dans le même domaine à savoir :

- L'inspection ;
  - Le contrôle de gestion ;
  - Le risque management ;
  - Le contrôle interne ;
  - L'Audit qualité ;
  - La conformité ;
  - Le commissaire aux comptes ;
  - Le consultant externe.
  - La démarche Risk Control Sel Assessment (Auto-évaluation des risques et des contrôles).
-



---

## L'inspection

---

*« Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait, font de l'audit interne, et on trouve aussi – last but not least – des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'audit interne. »<sup>87</sup>*

Ces confusions trouvent leur origine dans :

- ✓ la position dans l'organisation : comme l'audit interne l'inspection est une structure hiérarchiquement rattachée au plus haut niveau de l'organisation ;
- ✓ le vocabulaire : il existe au niveau de certaines organisations des structures d'audit interne dont le nom contient le terme « inspection »,
- ✓ la confusion des champs : dans certaines organisations des inspecteurs/auditeurs qui effectuent tantôt des missions d'audit et tantôt des missions d'inspection, en fonction de la nature de la mission ils changent de casquettes.

Les deux fonctions présentent des divergences et des complémentarités :

### 1. Les divergences

- L'inspecteur n'est pas appelé à évaluer les processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance de l'entreprise. Mais il a pour vocation de vérifier la bonne application des règles et directives par une analyse exhaustive des opérations, faisant appel à l'approche

---

<sup>87</sup> Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne 7<sup>ième</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010 - p 91.

---

---

cartésienne, et non pas par une approche systématique et méthodique à l'instar de l'auditeur interne.

- L'inspecteur a pour rôle de contrôler le travail des hommes alors que l'auditeur interne a pour rôle d'observer et d'analyser comment les opérations sont réalisées, les activités sont gérées et les processus fonctionnent. En d'autres termes, dans le cadre d'une mission d'audit l'audité est un partenaire alors que dans le cadre d'une mission d'inspection l'inspecté fait partie de l'objet de la mission.
- L'inspecteur intervient d'une manière inopinée alors que l'auditeur interne n'intervient que sur la base d'une mission programmée et planifiée d'avance.
- L'inspecteur communique les résultats de sa mission directement aux mandataires sans demander, au préalable, l'avis et la validation de l'inspecter ; alors que l'auditeur interne ne peut communiquer les résultats de sa mission qu'après que l'audité ait validé les constats et a validé les recommandations.
- Une mission d'inspection conduit à des sanctions des inspectés alors qu'une mission d'audit conduit à une meilleurs maîtrises des opérations du domaine audité.

## 2. Les complémentarités

L'audit interne et l'inspection sont complémentaires dans le sens que l'une peut faire appel à l'autre. Ainsi, d'un côté, une fraude détectée par l'inspection peut faire appel à une mission d'audit pour revoir le dispositif de contrôle interne afin de remédier aux défaillances qui ont favorisé l'apparition de cette fraude. D'un autre côté, des faiblesses du dispositif de contrôle interne constatées par les auditeurs internes peuvent faire appel à une mission d'inspection afin d'effectuer des contrôles exhaustifs de toutes les opérations pour statuer quant à l'existence ou l'absence de fraude.

Ceci est parfaitement illustré par l'exemple cité par Jacques RENARD :

---

---

« Pour essayer d'y voir clair, prenons l'exemple simple, à la limite simpliste, du caissier qui a laissé un trou dans sa caisse. Remarquons en tout premier lieu que si la découverte de cette anomalie a été faite par un inspecteur et par un auditeur interne, les circonstances n'ont pas pu être identiques :

- l'inspecteur chargé de contrôler la bonne application des règles et directives par les exécutants se sera livré, sur une période déterminée, à une analyse exhaustive des opérations du caissier : cette occasion il aura découvert l'erreur (ou la malversation) ;
- pour l'auditeur interne cette découverte se sera faite un peu « par hasard » car son rôle n'est pas de contrôler le travail des hommes, mais de regarder comment fonctionnent les systèmes. Pour ce faire, il se livre à un certain nombre de tests [...]. Il ne s'agit donc pas là d'un examen exhaustif et ces tests peuvent ne révéler que la potentialité d'une erreur ou d'une malversation, sans rencontrer l'incident lui-même.

Pour la clarté de notre démonstration, imaginons que l'auditeur interne ait, lui aussi, constaté le trou dans la caisse. Que vont faire les deux intéressés ?

L'inspecteur va faire trois choses :

- Constatant l'erreur ou la malversation, l'inspecteur va sanctionner ou faire sanctionner le caissier, ou – à tout le moins – donner son avis sur la sanction. Quelle que soit son action dans ce domaine et elle va dépendre largement de la culture de l'entreprise, il y aura « action » : nous dirons donc que l'inspection s'intéresse à l'homme.
  - Ensuite, l'inspecteur, comme son nom l'indique va tout naturellement chercher « où est passé l'argent » il va se livrer à un travail d'enquête et de recherche et entreprendre toutes actions jugées nécessaires pour récupérer l'actif disparu.
  - Enfin, l'inspecteur va faire prendre toutes dispositions pour « remettre les choses en l'état », faire en sorte qu'après sa mission aucun désordre ne subsiste. Dans le cas simple ici envisagé, il va veiller à ce qu'il y ait parfaite concordance entre les écritures en comptabilité et les espèces en caisse en faisant procéder aux redressements nécessaires.
-

*Donc trois niveaux d'action :*

- *recherche (et sanction) du responsable ;*
- *restauration des actifs de l'entreprise ;*
- *remise en ordre de la situation.*

*L'auditeur interne va avoir une action fondamentalement différente. Il ne va pas s'intéresser à la personne du caissier sauf à signaler l'affaire, si elle est d'importance, à la hiérarchie et/ou à l'inspection pour que ces dernières prennent sans tarder les dispositions nécessaires. S'il n'y a pas urgence, hiérarchie ou inspection se trouveront naturellement « saisies » par la production du rapport d'audit.*

*L'auditeur interne va agir en deux temps et dans deux directions :*

- *Il va rechercher, parmi tout ce qui a été mis en place pour le bon fonctionnement de la caisse (des méthodes de travail, un caissier compétent, une supervision efficace, des dispositifs de sécurité, des moyens de contrôle – dont l'inspection – un bon système d'information, etc.) parmi toutes ces dispositions quelles sont celles (ou quelle est celle) qui n'ont pas fonctionné (ou qui ont mal fonctionné) de telle sorte que cela ait pu se produire. Il va donc se livrer à une recherche causale ayant pour but de déterminer quels sont les dispositifs de contrôle interne oubliés ou insuffisants qui ont empêché d'avoir une maîtrise satisfaisante des activités du caissier.*
- *Ayant ainsi identifié les causes des faiblesses, insuffisances ou dysfonctionnements l'auditeur interne va définir ce qu'il convient de modifier, ajouter, supprimer pour qu'à l'avenir cela ne se reproduise plus. En d'autres termes, il va recommander ce qu'il convient de changer aux dispositifs de contrôle interne appliqués jusqu'alors pour avoir une meilleure maîtrise des opérations. »<sup>88</sup>*

Le positionnement de l'audit interne par rapport à l'inspection révèle qu'il est très dangereux pour la fonction audit interne d'être perçu par les audités comme une fonction d'inspection. En effet, l'audit interne et l'inspection doivent être

---

<sup>88</sup> Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne 7<sup>ième</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010 - pp 91-92.

---

considérés au niveau de l'organisation comme deux fonctions distinctes. Par conséquent, il faut veiller :

- ✓ à la séparation entre la structure chargée de l'audit interne et celle chargée de l'inspection ;
  - ✓ à ce qu'une même personne ne peut assurer à la fois le métier de l'audit interne et le métier de l'inspection.
-



## **Le contrôle de gestion**

---

L'audit interne et le contrôle de gestion sont deux fonctions distinctes bien qu'elles aient suivi des évolutions comparables à savoir :

- ✓ L'audit interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management pour la maîtrise des opérations.
- ✓ Le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un pilotage global de l'entreprise.

L'audit interne et le contrôle de gestion présentent des points de similitude, de divergence et de complémentarité:

### **1. Les similitudes**

L'audit interne et le contrôle de gestion sont deux "fonctions":

- Indépendantes dans la mesure où elles sont rattachées hiérarchiquement à la Haute Direction.
- Universelles: les deux fonctions sont appelées à intervenir dans toutes les entités et activités de l'organisation.

### **2. Les divergences**

Les divergences entre ces deux fonctions se manifestent au niveau :

- des objectifs l'audit interne vise à assister la direction pour mieux maîtriser les activités et les opérations et atteindre les objectifs, alors que le contrôle de gestion s'intéresse à l'exploitation de l'information et l'analyse des écarts par rapport aux objectifs ;
  - des méthodes, l'audit interne se déplace et utilise des outils à la recherche de l'information alors que le contrôle de gestion demande et reçoit l'information sans se déplacer.
-

### 3. Les complémentarités

Il existe une synergie entre l'audit interne et le contrôle de gestion dans le sens où l'audit interne peut apporter une garantie relative à la qualité du système d'information et à la fiabilité des indicateurs. Aussi, les rapports produits par l'audit interne peuvent fournir des informations pour la compréhension des processus. De même, le contrôle de gestion peut jouer un rôle important comme source d'information pour l'audit interne. En effet, le contrôle de gestion, de par sa connaissance du terrain, est en mesure d'orienter le travail des auditeurs internes vers les risques décelés au sein de l'organisation.

Le contrôle de gestion représente la dimension de mesure, de pilotage des dispositifs de contrôle interne, il anime le système d'information. L'audit interne correspond à une dimension de supervision du contrôle interne, c'est "le contrôle du contrôle".

---





---

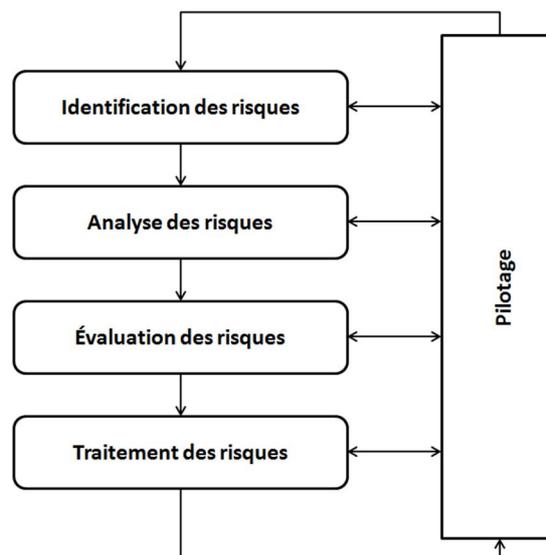
## Le risque management

---

Avec la publication en 2004 du COSO II ou l'« Entreprise Risk Management » et en 2009 la norme ISO 31000 :2009 « management du risques – principes et lignes directives », les organisations disposent, désormais, d'un support méthodologique et d'un guide pratique pour la formalisation du processus de management des risques.

Le processus de management des risques est un processus transversal qui irrigue toute l'organisation. Il fait partie intégrante des pratiques, des activités et des processus.

En combinant le COSO II et la norme ISO 31000:2009 on peut schématiser le processus de management des risques comme suit :



Le risque management est une fonction à part entière au sein de l'organisation, elle ne doit pas être considérée comme une fonction concurrente à l'audit interne ou qui peut le remplacer.

---

Ce pendant, si le risque management n'existe pas au sein de l'organisation, il incombe, alors à l'audit interne de procéder à l'identification, l'analyse, l'évaluation des risques et de proposer des recommandations compte à leur traitement. Egalement, l'audit interne sera chargé d'élaborer la cartographie des risques de l'organisation pour le besoin, notamment, de la préparation de son plan d'audit en fonction des risques majeurs.

Ayant passé des années à évaluer l'efficacité du processus de management des risques et à réaliser des missions d'audit selon l'approche basée sur les risques (risk based internal auditing –RBIA-) les auditeurs internes seront les mieux placés pour piloter le projet « formalisation du processus de management des risques » voire, même, d'occuper le poste du responsable de la structure « risque management ».

La maîtrise des risques nécessite l'existence d'un pilote du processus de management des risques et d'un évaluateur de l'efficacité de ce processus. Ces deux fonctions devraient être assurées par deux intervenants l'un indépendant de l'autre. C'est la situation idéale d'avoir un risque management et un audit interne qui contribue la maîtrise de risques.

### **1. Positionnement par rapport au processus de management des risques**

La structure chargée du risque management et celle chargée de l'audit interne bénéficient toutes les deux d'un statut au sein de l'organisation leur permettant d'exercer leur travaux avec objectivité et efficacité. Elles sont placées au niveau hiérarchique le plus élevé comme le montre la figure 3.1 :

---

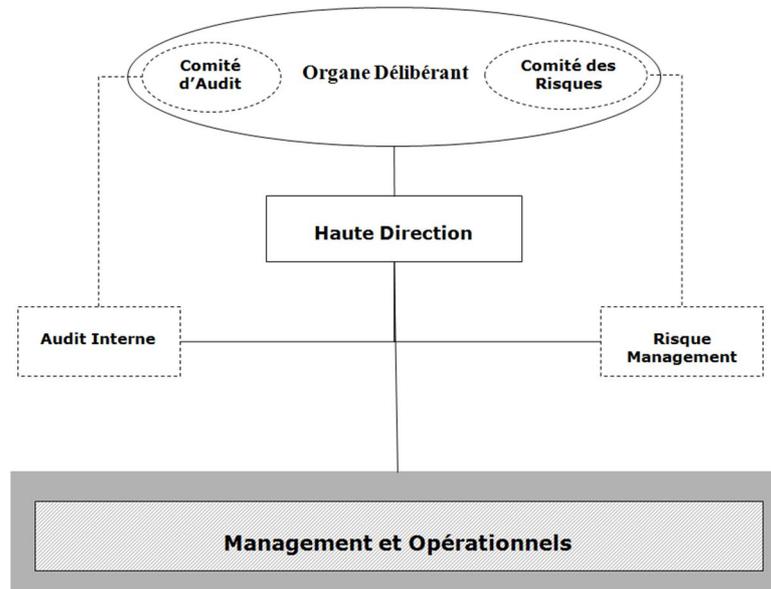


Figure 3.1

Afin d'appréhender le positionnement de l'audit interne par rapport au risque management, on présentera dans ce qui suit le rôle de différents acteurs du processus de management des risques à savoir :

- l'Organe Délibérant,
- le Comité d'Audit,
- le comité des risques,
- la Haute Direction,
- l'Audit Interne
- le Risque Management,
- le Management,
- les Opérationnels.

#### ❖ L'Organe Délibérant

L'Organe Délibérant impulse la démarche de surveillance des risques dans l'organisation. Son rôle dans le processus de management des risques consiste, notamment, à :

- ✓ approuver et réexaminer périodiquement le processus de management des risques ;
- ✓ approuver l'appétence de l'organisation pour les risques ;
- ✓ suivre les risques les plus significatifs et apprécier l'exposition de l'organisation aux risques au regard de la stratégie et de l'appétence pour les risques ;
- ✓ garantir que le processus de management des risques est soumis à un audit interne efficace et complet.

L'Organe Délibérant est assisté dans ses fonctions en matière de management des risques par le Comité des Risques et le Comité d'Audit.

❖ **Le Comité des Risques**

Les responsabilités du Comité des risques consiste, notamment, à :

- ✓ superviser l'élaboration de la stratégie des risques de l'organisation ;
- ✓ s'assurer de la mise en œuvre de cette stratégie ;
- ✓ évaluer l'exposition de l'organisation aux risques significatifs et en faire rapport à l'organe délibérant ;
- ✓ s'assurer de la mise en place d'un processus de management des risques efficace ;
- ✓ l'approbation des systèmes de mesure et de surveillance des risques ;
- ✓ le contrôle du respect par la Haute Direction de la stratégie de gestion des risques ;
- ✓ l'étude des risques découlant des décisions stratégiques de l'Organe Délibérant ;
- ✓ la recommandation à l'organe délibérant des actions correctrices pour une meilleure maîtrise des risques.

❖ **Le Comité d'audit**

Le rôle du comité d'audit dans le processus de management des risques consiste, notamment, à :

- ✓ l'appréciation de la cohérence des systèmes de mesure, de surveillance et de maîtrise des risques ;
-

- ✓ l'examen des insuffisances du fonctionnement du système de contrôle interne ;
- ✓ l'examen de l'efficacité du processus de management des risques sur la base des rapports de l'Audit Interne.

❖ **La Haute direction**

Le rôle de la Haute Direction dans le processus de management des risques consiste, notamment, à :

- ✓ mettre en œuvre le processus de management des risques, d'une manière cohérente, au niveau de toute l'organisation ;
- ✓ définir les objectifs en cohérence avec la stratégie de l'organisation ;
- ✓ définir la politique générale de gestion des risques, ainsi que la démarche et le dispositif de pilotage nécessaires à son application effective ;
- ✓ définir le niveau d'appétence pour les risques ;
- ✓ définir le niveau de tolérance aux risques ;
- ✓ promouvoir et soutenir le projet élaboration de la cartographie des risques ;
- ✓ promouvoir et soutenir la démarche Risk Control Self Assessment (RCSA) ;
- ✓ s'assurer de l'évaluation périodique de l'efficacité du processus de management des risques.

❖ **Le Risque Management**

Le Risque Management est le pilote du processus management des risques. Son rôle dans le processus de management des risques consiste, notamment, à :

- ✓ permettre au Comité des Risques de remplir ses responsabilités telles qu'elles sont précisées dans sa charte ;
  - ✓ promouvoir le modèle de management des risques auprès de la Haute Direction et des responsables des structures et entités de l'organisation ;
  - ✓ gérer la mise en œuvre et le maintien permanent du processus management des risques, conformément à la politique générale de gestion des risques de l'organisation ;
-

- ✓ veiller à ce que le processus management des risques fonctionne, d'une manière efficace, à tous les niveaux de l'organisation et à ce que tous les risques sont connus et gérés ;
- ✓ élaborer la cartographie des risques ;
- ✓ animer la démarche Risk Control Self Assessment (RCSA) ;
- ✓ assurer le reporting interne et externe en matière de gestion des risques.

#### ❖ **L'Audit Interne**

L'audit interne joue un rôle clé dans le fonctionnement du processus management des risques. Ce rôle consiste, notamment, à :

- ✓ évaluer, périodiquement, l'efficacité du processus management des risques et contribuer à son amélioration ;
- ✓ évaluer, dans le cadre de ses missions, l'efficacité du processus de contrôle interne ;
- ✓ fournir une assurance raisonnable sur l'exhaustivité et l'exactitude du reporting relatif au management des risques ;
- ✓ aider, à travers ses missions d'audit, à identifier et évaluer les risques.

#### ❖ **Le Management**

Les managers en charges des structures et entités sont propriétaires des risques liés à leurs activités. Leur rôle dans le processus de management des risques consiste, notamment, à :

- ✓ appliquer les techniques et méthodologies de management des risques de l'organisation afin de s'assurer que les risques sont correctement identifiés, évalués et traités ;
  - ✓ déterminer le niveau de risque acceptable dans leur domaine conformément à la politique de l'organisation (pour les risques majeurs, ce rôle est dévolu à la Haute Direction) ;
  - ✓ être responsable du suivi des risques liés à leurs activités ;
  - ✓ assurer la mise en œuvre des actions de maîtrise des risques.
-

### ❖ Opérationnels

Les Opérationnels sont propriétaires des risques dans le périmètre de leurs activités. Leur rôle dans le processus de management des risques consiste, notamment, à :

- ✓ rendre compte aux managers quant à l'identification, l'évaluation et la mise en œuvre des actions de maîtrise des risques chacun dans son périmètre d'activité ;
- ✓ participer dans la démarche Risk Control Self Assessment -RCSA- relative à leur domaine d'activité.

La figure 3.2 suivante synthétise les relations fonctionnelles entre les acteurs du processus de management des risques :

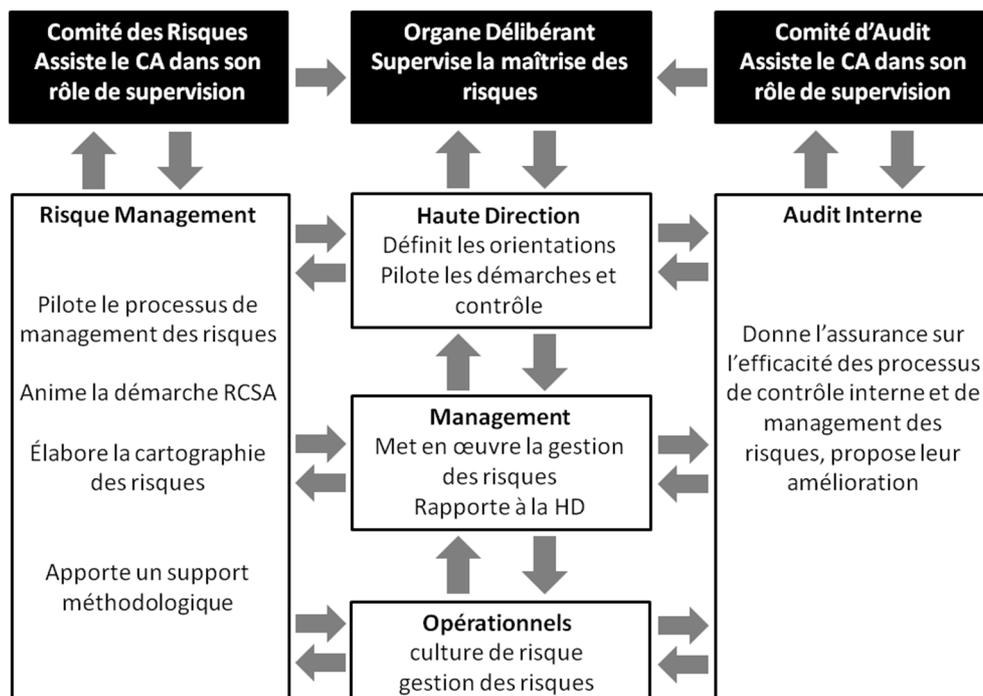


Figure 3.2

## 2. Relation Audit Interne et Management des Risques

L’IIA (The Institute of Internal Auditors) et RIMS (Risk and Insurance Management Society, Inc.) ont publié, conjointement, le 11 avril 2012 un rapport sur le management et l’audit interne intitulé « Risk Management and Internal Audit : Forging a Collaborative Alliance » (Risque Management et Audit Interne : Forgé une Alliance de Collaboration)<sup>89</sup>.

Ce rapport définit les rôles et les responsabilités du Management des Risques et de l’Audit Interne. Il met en évidence quatre pratiques communes, ainsi que la valeur que chacune de ces pratiques génère pour l’organisation, en construisant des solides capacités de management des risques. Le rapport présente l’expérience de quatre organisations hautement considérées (Cisco Systems, Hospital Corporation of America, TD Ameritrade, et la Whirlpool Corporation) qui ont créé une alliance de ce type.

D’après l’IIA (The Institute of Internal Auditors) et RIMS (Risk and Insurance Management Society, Inc.)<sup>90</sup> il n’est pas surprenant qu’il existe des confusions entre le rôle de la fonction « Risque Management » et celui de la fonction « Audit Interne » en matière de gestion des risques. Ces confusions ont connu plus d’ampleur avec la publication du COSO II (la gestion des risques en entreprise ou l’entreprise risk management –ERM-).

L’origine de cette confusion réside dans la façon de répondre aux questions suivantes :

- ✓ Qui devrait conduire la gestion des risques en entreprise ?
- ✓ Comment intégrer les deux fonctions dans cette équation ?
- ✓ Comment l’Audit Interne peut-il à la fois aider et évaluer d’une manière indépendante l’activité de management des risques ?

---

<sup>89</sup> <https://na.theiia.org/news/Pages/Risk-Management-and-Internal-Audit-Forging-a-Collaborative-Alliance.aspx>

<sup>90</sup> IIA et RIMS « Risk Management and Internal Audit : Forging a Collaborative Alliance » avril 2012 p 5.

---

Le fait que ces questions continuent à être posées met en évidence une confusion apparente des rôles qui, dans certaines organisations, a entravé la collaboration entre ces deux fonctions.

### **3. Rôle de l'Audit Interne dans le processus management des risques**

Le rapport<sup>91</sup> de l'IIA et de RIMS apporte une réponse claire à ces questions en précisant ce que doit, peut et ne doit pas faire l'audit interne dans la gestion des risques en entreprise (Entreprise Risk Management).

#### *4. Rôles fondamentaux de l'audit interne dans la gestion des risques en entreprise (Entreprise Risk Management) :*

- *Donner une assurance concernant le processus de management des risques ;*
- *Donner l'assurance que les risques sont correctement évalués ;*
- *Évaluer le processus de management des risques ;*
- *Évaluer le reporting relatif aux principaux risques ;*
- *Procéder à la revue de la gestion des principaux risques.*

#### *5. Rôles légitimes de l'audit interne, moyennant des garanties, dans la gestion des risques en entreprise (Entreprise Risk Management) :*

- *Faciliter l'identification et l'évaluation des risques ;*
- *Coacher le management dans la réponse aux risques ;*
- *Coordonner les activités de la gestion des risques en entreprise (Entreprise Risk Management) ;*
- *Consolider le reporting sur les risques ;*
- *Maintenir et développer le cadre de référence de gestion des risques en entreprise (Entreprise Risk Management) ;*
- *Supporter les leaders de gestion des risques en entreprise (Entreprise Risk Management) ;*
- *Développer une stratégie de gestion des risques en entreprise (Entreprise Risk Management) et la soumettre au Conseil pour approbation.*

---

<sup>91</sup> IIA et RIMS « Risk Management and Internal Audit : Forging a Collaborative Alliance » avril 2012 p 4.

---

6. *Rôles à ne pas assumer par l'audit interne dans la gestion des risques en entreprise (Entreprise Risk Management) :*

- *Fixer les objectifs ;*
- *Mettre en place le processus de management des risques ;*
- *Gérer l'assurance des risques ;*
- *Prendre des décisions en guise de réponses aux risques ;*
- *Mettre en œuvre des réponses aux risques pour le compte de la direction ;*
- *Être responsable du management des risques.*

#### 4. **Périmètre de l'Audit Interne et du Risque Management**

L'audit interne et le risque management sont deux fonctions très proches l'une de l'autre, au point qu'on n'arrive pas à distinguer l'auditeur interne du risk manager. Néanmoins, une comparaison très fine permet de dessiner le territoire de chacun d'eux comme le montre le tableau suivant :

	<b>Audit Interne</b>	<b>Risque Management</b>
<b><u>Finalité</u></b>	Aider l'organisation à atteindre ses objectifs.	Aider l'organisation à identifier, analyser, évaluer et traiter les risques.
<b><u>Tâches</u></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Réaliser des missions d'audit.</li> <li>▪ Préparer le programme de travail de la mission.</li> <li>▪ Identifier les améliorations nécessaires à une gestion plus efficace et</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Identifier, évaluer et analyser les risques.</li> <li>▪ Mesurer régulièrement l'exposition de l'organisation aux risques.</li> <li>▪ S'assurer que les risques sont gérés conformément à la stratégie et la politique de</li> </ul>

	<p>efficente des processus, des activités, des opérations et des entités.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Réagir et s'adapter aux événements imprévus tout en restant dans le périmètre de la mission.</li> <li>▪ Conduire des entretiens et réaliser des investigations.</li> <li>▪ Etablir des constats et des recommandations dans une optique d'amélioration du contrôle interne et d'optimisation des processus et des opérations.</li> <li>▪ Rédiger les rapports d'audit.</li> <li>▪ Animer les réunions d'ouverture et de clôture des missions d'audit.</li> <li>▪ Préparer une synthèse (avis générale) des constats de la mission.</li> <li>▪ Assurer le suivi des plans d'action des recommandations.</li> </ul>	<p>l'organisation en matière de gestion des risques.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Élaborer et mettre à jour la cartographie des risques.</li> <li>▪ Assurer le suivi du plan d'action de maîtrise des risques.</li> <li>▪ Développer et calculer les indicateurs des risques.</li> <li>▪ Assurer le suivi des recommandations de l'audit interne, des commissaires aux comptes et des consultants externes en matière des risques.</li> <li>▪ Animer la démarche RCSA.</li> <li>▪ Assurer le suivi des résultats de la démarche RCSA.</li> <li>▪ Elaborer et assurer le suivi du tableau de bord des risques.</li> <li>▪ Préparer le reporting relatif aux risques.</li> <li>▪ Procéder à des simulations de crises en vue d'évaluer les risques encourus par l'organisation.</li> </ul>
<b>Compétences</b>	✓ Disposer des aptitudes à	✓ Disposer des aptitudes à

	<p>travailler en équipe.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Avoir de bonnes capacités d'analyse et de synthèse.</li> <li>✓ Avoir de bonnes qualités relationnelles.</li> <li>✓ Avoir le sens d'organisation et de rigueur.</li> <li>✓ Avoir un esprit critique et créatif.</li> <li>✓ Avoir de bonnes qualités en matière de communication orale et écrite.</li> <li>✓ Avoir une force de proposition et d'amélioration.</li> <li>✓ Avoir une parfaite connaissance et une maîtrise de la méthodologie, des procédures et des techniques d'Audit.</li> <li>✓ Maîtriser le cadre de référence international des pratiques professionnelles (IPPF) de l'Audit Interne établi par l'IIA.</li> <li>✓ Avoir une connaissance approfondie du code de déontologie et des normes professionnelles de l'audit interne établis</li> </ul>	<p>travailler en équipe.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Avoir de bonnes capacités d'analyse et de synthèse.</li> <li>✓ Avoir le sens d'organisation et de rigueur.</li> <li>✓ Avoir un esprit critique et créatif.</li> <li>✓ Avoir le sens de la pédagogie.</li> <li>✓ Disposer de très bonnes aptitudes pour communiquer efficacement tant oralement que par écrit.</li> <li>✓ Avoir une capacité d'interviewer des personnes pour recueillir des informations d'une nature sensible.</li> <li>✓ Disposer d'aptitudes sociales aux contacts avec des membres du personnel de tous les niveaux.</li> <li>✓ Avoir une parfaite connaissance et une maîtrise de la méthodologie et des techniques d'identification, d'analyse, d'évaluation, de traitement et de suivi des risques.</li> <li>✓ Avoir des connaissances approfondies en matière de contrôle interne (COSO I), de gestion des risques (COSO II)</li> </ul>
--	---	---

	<p>par l'I.I.A.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Avoir des connaissances approfondies en matière de contrôle interne (COSO I), de gestion des risques (COSO II) et gouvernance d'entreprise.</li> <li>✓ Maîtriser les outils d'audit.</li> <li>✓ Avoir de bonnes connaissances des activités de l'organisation.</li> <li>✓ Avoir une bonne connaissance en matière de technologie d'information.</li> <li>✓ Avoir de bonnes connaissances en matière des principes et des techniques comptables pour les auditeurs qui travaillent sur des documents et rapports financiers.</li> <li>✓ Avoir des connaissances suffisantes pour identifier les indices de fraude. Avoir des aptitudes à améliorer ses connaissances, savoir-faire et autres compétences.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Maîtriser les outils bureautiques Microsoft: Word, Excel et PowerPoint.</li> <li>✓ Avoir des connaissances généralistes sur les activités de l'organisation.</li> <li>✓ Etre : <ul style="list-style-type: none"> <li>- innovateur: capable de fournir et de proposer des solutions;</li> <li>- pragmatique: cherche les solutions pratiques et réalisables;</li> <li>- déterminé: capable de travailler dans des situations de fort stress;</li> <li>- focalisé: sur l'amélioration continue plutôt d'adhérer au statu quo.</li> </ul> </li> <li>✓ Avoir suivi une formation spécialisée en risk management (être titulaire de mastère spécialisé en gestion des risques).</li> <li>✓ Avoir des aptitudes à améliorer ses connaissances, savoir-faire et autres compétences.</li> </ul>
--	--	---

## 5. Collaboration Audit Interne et Risque Management

Le risque management et l'audit interne doivent travailler en collaboration et doivent converger pour apporter une importante valeur à leur organisation. Pour la réussite de cette collaboration les conditions suivantes doivent être respectées :

- ✓ Établissement par le conseil et la Haute Direction d'un document spécifiant le périmètre et le rôle de chacune des deux fonctions dans le processus de management des risques ainsi que les modalités de leur collaboration.
- ✓ Diffusion d'une culture de complémentarité et de travail en commun entre les risques managers et les auditeurs internes.
- ✓ Instauration d'une relation client/fournisseur entre les deux fonctions : dans le sens que chacune d'elle est à la fois client et fournisseur de l'autre fonction (par exemple : l'audit interne utilise la cartographie des risques élaborée par le risque management pour la préparation de son plan d'audit et le risque management utilise les rapports de mission d'audit pour mettre à jour la cartographie des risques ou revoir l'évaluation, l'analyse et le traitement des risques).

Cette démarche permet :

- de favoriser une communication efficace entre les deux fonctions ;
- d'éliminer les redondances dans l'identification des risques critiques de l'organisation ;
- d'aligner les décisions de l'organisation pour gérer son portefeuille des risques ;
- d'aider à partager un même vocabulaire et une même culture de risque au sein de l'organisation.

En conclusion, l'Audit Interne et le Risque Management sont deux fonctions voisines et peuvent se confondre lorsqu'il n'existe pas au sein de l'organisation une « Structure Risque Management ». Cette situation ne doit pas perdurer afin de permettre à l'audit interne d'assurer pleinement sa mission en tant qu'évaluateur de l'efficacité du processus de management des risques.

---





---

## Le contrôle interne

---

Jacques RENARDS a écrit dans son ouvrage *Théorie et pratique de l'audit interne*, 4<sup>ème</sup> édition : « *On ne répétera jamais assez que le contrôle Interne n'est pas une fonction, que c'est un ensemble de dispositions, donc un état et qu'on ne saurait parler de « Service de Contrôle Interne », sauf à faire un contre-sens. S'il y a un service chargé d'apprécier, de juger le contrôle interne, il devrait se nommer « Audit Interne ». Cette particularité du concept s'est d'ailleurs affirmée au fur et à mesure que les définitions en ont précisé le contenu* »<sup>92</sup>

Dans la 10<sup>ème</sup> édition du même ouvrage Jacques RENARDS a écrit : « *On ne répétera donc jamais assez que le contrôle interne n'est pas une fonction, que c'est un ensemble de dispositions, donc un état et qu'on ne saurait parler de « Service de contrôle interne », sauf à faire un contresens. On trouve néanmoins dans certaines entreprises des contrôleurs internes et éventuellement un service de contrôle interne. En 2009, les contrôleurs internes représentent 15 % de la population totale auditeurs internes/contrôleurs internes. Ces contrôleurs internes ne sont pas les propriétaires du contrôle interne : ce sont les managers de l'entreprise et sa direction qui assument cette fonction. L'Audit Interne assure le contrôle périodique, alors que le contrôle permanent est assuré par une structure baptisée «Contrôle Interne». »<sup>93</sup>*

On remarque un changement radical de la position de Jacques RENARDS reconnaissant ainsi l'existence des contrôleurs internes au sein de l'organisation. D'ailleurs, dans la 10<sup>ème</sup> édition du même ouvrage, Jacques RENARDS a consacré, dans la première partie chapitre 4 « Positionnement de la fonction », une section pour positionner l'audit interne par rapport au contrôle interne.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne* 4<sup>ème</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles Deuxième tirage 2002- p 117.

<sup>93</sup> Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne* 7<sup>ème</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010 – p 133.

<sup>94</sup> Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne* 7<sup>ème</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010 – p 100.

---

L'origine de ce changement réside, comme l'a signalé l'auteur, dans l'apparition d'une nouvelle structure qui est chargée, désormais, du contrôle interne, n'ont pas dans le sens de maîtrise mais plutôt dans le sens de vérification. Ceci est explicitement exigé par la réglementation bancaire de certains pays<sup>95</sup> en demandant aux banques de veiller à la séparation stricte du contrôle permanent et périodique. À titre d'exemple, l'article 7 de la circulaire BCT 2006-19 a tracé les frontières entre ces deux fonctions comme suit :

- « *Le contrôle permanent de la conformité, de la sécurité, de la validation des opérations réalisées et du respect des autres diligences liées à la surveillance des risques doit être assuré, avec un ensemble de moyens adéquats, par des agents dédiés exclusivement à cette fonction au niveau des services centraux et des agences ou par d'autres agents exerçant des activités opérationnelles.* »<sup>96</sup>
- « *Le contrôle périodique de la conformité des opérations, du niveau de risque effectivement encouru, du respect des procédures, de l'efficacité et du caractère approprié des dispositifs mentionnés au a) doit être assuré au moyen d'enquêtes par des agents autres que ceux mentionnés au point a) ci-dessus.* »<sup>97</sup>

L'aspect de vérification est traduit par le COSO I dans la troisième composante du dispositif de contrôle interne à savoir « activités de contrôle ». Les activités de contrôle est défini comme étant : « l'application des normes et procédures (qui en constituent le cadre pratique de mise en œuvre) destinées à assurer l'exécution des directives émises par le management en vue de maîtriser les risques. »<sup>98</sup>.

Pour la classification des activités de contrôle on peut adopter plusieurs critères :

- Contrôle permanent et contrôle périodique ;

---

<sup>95</sup> En Tunisie la circulaire de la Banque Centrale de Tunisie n° 2006-19 du 28 novembre 2006 relative au contrôle interne. Le Règlement du Comité de la Réglementation Bancaire et Financière de la Banque de France CRBF n° 97-02 du 21 février 1997 modifié relatif au contrôle interne des établissements de crédit et des entreprises d'investissement.

<sup>96</sup> Paragraphe a) article 7 circulaire BCT n° 2006-19.

<sup>97</sup> Paragraphe b) article 7 circulaire BCT n° 2006-19.

<sup>98</sup> La pratique du contrôle interne COSO Report, 1992 – p 71.

---

- Contrôle de premier, deuxième, troisième et quatrième niveau ;
- Contrôle discrétionnaire et contrôle non-discrétionnaire ;
- Contrôle manuel et contrôle automatique ;
- Contrôle formel et contrôle informel ;
- Contrôle préventif, détectif et correctif.

Pour le besoin de notre démonstration on va utiliser le premier et le deuxième critère.

### **1. Le contrôle permanent et le contrôle périodique**

Le critère de classification consiste à se référer à la fréquence de l'activité de vérification des opérations. Ainsi, sont qualifiés de contrôle permanent les contrôles de premier et de deuxième niveau, qui sont exercés d'une manière continue et au fil de l'eau de la réalisation des opérations. Tandis que les contrôles de troisième et de quatrième niveau, qui sont exercés d'une manière discontinue à l'occasion des missions d'audit ou de certification des comptes, sont qualifiés de contrôle périodique.

### **2. Les niveaux de contrôle**

L'activité de contrôle, dans le sens vérification, est exercée au travers quatre niveaux, comme est illustré dans la figure 3.3.

---

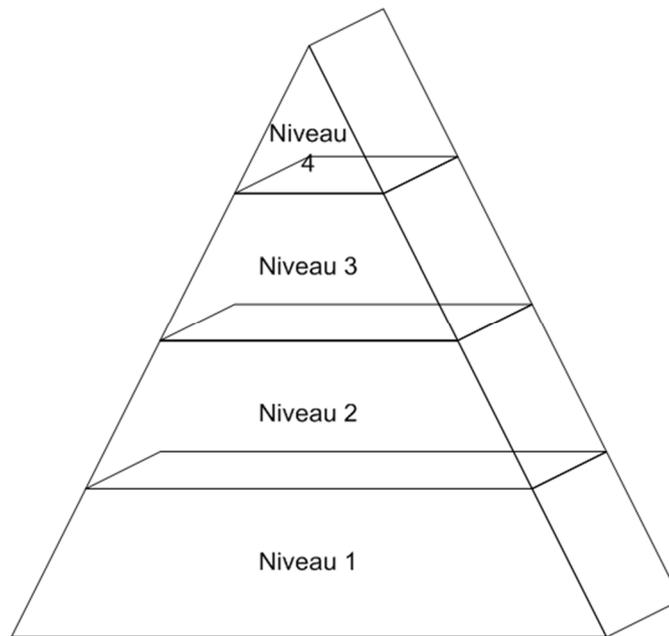


Figure 3.3

- Le contrôle de premier niveau : est assuré par les opérationnels et la hiérarchie, on parle alors du contrôle opérationnel et du contrôle hiérarchique.
- Le contrôle de deuxième niveau : est assuré par plusieurs parties pour assurer le contrôle comptable, le contrôle de gestion, le contrôle de conformité (une fonction qui existe dans certaines organisations telles que les banques) et le contrôle interne.
- Le contrôle de troisième niveau : est exercé par les auditeurs internes et les inspecteurs.
- Le contrôle de quatrième niveau : est assuré par le commissaire aux comptes, les autorités et d'une manière générale par une entité externe à l'organisation.

### **3. Le contrôle discrétionnaire et le contrôle non-discrétionnaire**

#### **3.1. Contrôle discrétionnaire**

Ce type de contrôle est tributaire du choix ou du jugement des personnes chargés de ce contrôle, tel que l'apposition d'un visa ou la vérification de l'existence d'un document. Etc.

#### **3.2. Contrôle non-discrétionnaire**

Par opposition au contrôle discrétionnaire, ce type d'activité de contrôle ne peut pas être court-circuité, ignoré ou outrepassé par les personnes, tel que le contrôle automatique ou le contrôle d'accès biométrique etc.

Le contrôle non-discrétionnaire est plus fiable et efficace que le contrôle discrétionnaire.

### **4. Le contrôle manuel et le contrôle automatique**

#### **4.1. Contrôle manuel**

Ce contrôle consiste à réaliser des vérifications d'une manière manuelle. Il est le plus sensible à l'erreur humaine. En effet, il n'y a aucun traitement informatique, les données ou les dossiers sont fournies à une personne pour procéder à des vérifications telles que formulées dans les procédures.

#### **4.2. Contrôle automatique**

Ce contrôle est matérialisé par des contrôles automatisés correspondant aux vérifications décidés lors de la réalisation de l'application informatique et que l'on retrouve dans le code source des applications informatiques adaptées aux métiers.

Il paraît évident que les deux points les plus importants dans ce type de contrôle sont :

---

- la façon dont ils ont été codés,
- la validation de toute version, par une équipe spécialisée, avant sa mise en production.

## **5. Le contrôle formel et le contrôle informel**

### **5.1. Contrôle formel**

Aussi appelé « hard contrôle », il s'agit des outils documentés ou tangible utilisés par une organisation tels que les politiques et les procédures. Le contrôle formel inclus :

- ✓ La structure de l'organisation : il s'agit de l'organigramme délimitant les responsabilités de chacun, la séparation des tâches assurant l'exécution des tâches incompatibles en toute sécurité.
- ✓ Les politiques : c'est l'ensemble des instructions formalisées sous forme de guide à suivre ou de restrictions des actions.
- ✓ Les procédures : ce sont les moyens mis en œuvre pour s'assurer que les activités sont effectuées en conformité avec les politiques prescrites.
- ✓ Le Reporting : il consiste à fournir au management des rapports en temps utile, précis et significatifs pour supporter les décisions.
- ✓ Revue interne : c'est une revue périodique et indépendante des opérations.
- ✓ Charte : c'est le code de bonne de déontologie ou de bonne conduite.

### **5.2. Contrôle informel**

Aussi appelé « soft control », ce type de contrôle est plus difficile à appréhender. Il s'intéresse à des éléments non tangibles tels que :

- ✓ la compétence ;
- ✓ les valeurs ;
- ✓ le leadership.

Le contrôle informel a un effet significatif sur l'efficacité du contrôle interne. Il est plus difficile à évaluer que le contrôle formel.

---

## **6. Le contrôle préventif, détectif et correctif**

### **6.1. Contrôle préventif**

Par contrôles préventifs, il est entendu les contrôles obligatoires qui permettent de constater les erreurs qui peuvent se présenter. Ces contrôles ayant pour objectif d'empêcher la survenance d'un événement non désiré.

Les contrôles préventifs peuvent prendre la forme de contrôles automatiques ou de contrôles manuels.

Il est capital que les préventifs soient mis en place sous une forme correcte et à des niveaux appropriés, par exemple séparation des tâches, mots de passe et autorisations d'accès, mesures de protection physiques.

### **6.2. Contrôle détectif**

C'est un type de contrôle interne destiné à identifier des anomalies au niveau de l'exécution des opérations au sein d'une organisation. Il s'agit des actions qui servent à détecter les erreurs.

### **6.3. Contrôle correctif**

Ce sont les actions de contrôle dont l'objectif est de corriger une erreur ou une irrégularité.

## **7. Les différences entre l'Audit Interne et le Contrôle Interne**

Afin de mieux appréhender la différence entre «Audit Interne» et «Contrôle Interne» nous présentons dans le tableau suivant une comparaison du rôle de chacune de ces deux fonctions :

---

<b>Audit Interne (contrôle périodique)</b>	<b>Contrôle Interne (contrôle permanent)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Agit sur mandat de la Haute Direction dans le cadre du plan annuel.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Agit sous sa propre initiative dans le cadre de son travail habituel.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Collecte des informations et recherche les documents</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige les informations et on lui communique les documents.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyse les faits.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vérifie les dossiers et les pièces.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procède par échantillonnage.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procède par l'exhaustivité.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Remet en cause les procédures.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sans remettre en cause les procédures.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Formule une opinion.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sans interprétation aucune.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• propose des recommandations.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige des corrections immédiates des erreurs et des infractions.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• évalue le travail des hommes (performance, efficacité etc.).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle les hommes dans le cadre d'exercice de leurs tâches.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Agit sur le fond.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Agit sur la forme.</li> </ul>





---

## L'audit qualité

---

La lecture des normes série ISO 9000 et ISO 19011 d'une part, et des normes professionnelles de l'audit interne de l'I.I.A d'autre part, nous permet de déduire qu'une organisation peut connaître deux catégories d'audit interne:

- L'audit interne au sens des normes de l'I.I.A.
- L'audit interne qualité au sens des normes ISO (dans le cadre d'une démarche qualité).

L'audit, selon la norme ISO 9000 version 2005 est un « 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 ».

La norme ISO 19011 reprend cette même définition de l'audit mais en remplaçant le terme méthodique par systématique. Ce qui nous permet de qualifier ce processus par méthodique et/ou systématique.

Selon la norme ISO 19011 : 2002 il existe deux types d'audit qualité:

- ✓ L'audit interne qualité, appelé aussi audit de première partie, est réalisé par (en interne) ou pour le compte (en externe) de l'organisme pour la revue de direction et d'autres besoins internes.
- ✓ L'audit externe qualité dans le cadre de certification, appelé aussi audit de seconde ou de tierce partie, est réalisé par un organisme d'audit externe, indépendant et compétent.

L'audit interne qualité a pour objectif de s'assurer de :

- ✓ la conformité par rapport à un référentiel (norme ISO ou procédures internes etc.),
  - ✓ l'efficacité des processus qui ont une incidence sur la qualité.
-

## 1. Ressemblances entre audit interne et audit qualité

Les ressemblances entre ces deux types d'audit se manifestent à travers :

- le code de déontologie,
- la planification des missions,
- le déroulement de la mission,
- les compétences des auditeurs.

### 1.1. Le code de déontologie

Les principes d'audit à respecter par les auditeurs internes au sens de l'I.I.A sont présentés dans un document établis par l'I.I.A intitulé « code de déontologie ». Par contre les principes d'audit à respecter par les auditeurs internes qualité sont présentés dans le chapitre 4 de la norme ISO 19011:2002.

Nous présentons dans le tableau suivant les principes qui s'appliquent aux auditeurs internes au sens de l'IIA et aux auditeurs internes qualité :

<b>Principes à respecter par les auditeurs internes qualité</b>	<b>Principes à respecter par les auditeurs internes au sens de l'IIA</b>
<p><b>Déontologie:</b> <i>le fondement du professionnalisme.</i></p> <p>La confiance, l'intégrité, la confidentialité et la discrétion sont essentiels à l'audit.</p>	<p><b>Intégrité :</b></p> <p>L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.</p>
<p><b>Présentation impartiale :</b> l'obligation de rendre compte de manière honnête et précise.</p> <p>Les constats d'audit, les conclusions d'audit et les rapports d'audit reflètent de manière honnête et précise les activités d'audit. Les obstacles importants rencontrés</p>	<p><b>Objectivité :</b></p> <p>Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent</p>

<p>pendant l'audit et les questions non résolues ou les avis divergents entre l'équipe d'audit et l'audité sont consignés.</p>	<p>pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.</p>
	<p><b>Confidentialité :</b> Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.</p>
<p><b>Conscience professionnelle :</b> <i>l'attitude diligente et avisée au cours de l'audit.</i></p> <p>Les auditeurs agissent en accord avec l'importance des tâches qu'ils réalisent et la confiance que leur ont accordée le commanditaire de l'audit et les autres parties intéressées. Posséder les compétences nécessaires est fondamental.</p>	<p><b>Compétence :</b> Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.</p>

En analysant- ces deux documents de référence nous constatons que le code de déontologie des deux catégories d'auditeurs s'articule autour de quatre axes:

- L'intégrité.
- La confidentialité et la discrétion.
- L'impartialité.
- La compétence et la conscience professionnelle.

### 1.2. La planification des missions

En ce qui concerne l'audit interne au sens de l'I.I.A les normes professionnelles d'audit disposent que l'établissement du plan d'audit est une attribution du responsable de la Structure d'Audit Interne. Ce dernier est appelé à :

- traduire ce plan en programme de missions d'audit et par la suite l'exécution et la revue de ce programme,
- veiller à ce que les ressources affectées à l'audit soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit.

Les missions d'audit interne qualité sont planifiées à l'avance selon un programme d'audit annuel. Ce programme est élaboré en fonction :

- ✓ de la complexité des processus,
- ✓ des résultats des missions d'audit qualité précédentes,
- ✓ des réclamations des clients.

La norme ISO 19011 paragraphe 5.1 stipule qu'il convient que la Direction Générale désigne un responsable pour manager le programme d'audit qualité. Le management de ce programme consiste à :

- l'établissement, la mise en œuvre, la surveillance, la revue et l'amélioration du programme d'audit,
- la définition et l'affectation des ressources nécessaires à la mise en œuvre de ce programme.

### 1.3. Le déroulement de la mission

Une mission d'audit interne qualité et une mission d'audit interne au sens de l'I.I.A se déroulent en grande partie de la même manière. En effet les deux missions suivent le même processus pour le déclenchement, la préparation et la réalisation et procèdent différemment en ce qui concerne le suivi de la mission.

- Déclenchement de la mission, il s'agit de la:
    - constitution de l'équipe d'audit,
    - nomination d'un responsable de cette équipe,
-

- 
- définition des objectifs, du champ et du référentiel d'audit.
  - Préparation de la mission d'audit, il s'agit de la:
    - revue des documents du système de management,
    - préparation du plan d'audit,
    - attribution des tâches au sein de l'équipe d'audit,
    - préparation des documents de travail.
  - Réalisation de la mission sur site, cette phase comporte :
    - La réunion d'ouverture avec les personnes responsables des fonctions ou des processus à auditer pour confirmer le plan d'audit et présenter la manière avec laquelle les activités d'audit seront menées ;
    - Les travaux de recueil et de vérification des informations ;
    - L'élaboration des constats d'audit ;
    - La préparation des conclusions d'audit ;
    - La réunion de clôture avec les personnes responsables des fonctions ou des processus à auditer et les auditeurs pour présenter les constats et les conclusions d'audit.
  - Clôture de la mission.
  - Suivi d'audit : selon la norme ISO 19011:2002 paragraphe 6.8 le suivi d'une mission d'audit qualité n'est pas considéré comme faisant partie de la mission d'audit sauf s'il est spécifié que le suivi sera réalisé par l'équipe d'audit chargée de la mission. Le suivi d'une mission d'audit interne au sens de l'I.I.A est une exigence des normes professionnelles de l'audit interne (norme 2500, 2500.A1, 2500.C1 et 2600) et considéré comme faisant partie de la mission d'audit.

#### 1.4. Les compétences des auditeurs

La norme ISO 19011 a consacré le chapitre 7 pour traiter le sujet des compétences et de l'évaluation des auditeurs. Selon cette norme paragraphe 7.3 il convient que les auditeurs possèdent des connaissances et des aptitudes dans les domaines suivants :

- ✓ principes, procédures et techniques d'audit,
  - ✓ système de management et documents de référence,
  - ✓ situations organisationnelles,
-

- 
- ✓ lois, réglementations et autres exigences applicables pertinentes pour la discipline,
  - ✓ les méthodes et techniques relatives à la qualité,
  - ✓ les processus et produits.

En outre, la norme ISO 19011:2002 demande des auditeurs internes qualité de développer, maintenir et améliorer leur compétence par la formation continue (point 7.5.1) et par une participation régulière à des missions d'audit (point 7.5.2).

Il en est de même pour les auditeurs internes au sens de l'I.I.A concernant les compétences et la formation continue. Les normes 1210 et 1230 traitent de la compétence et de la formation continue des auditeurs internes :

- **« 1210 - Compétence »**

*Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de leurs responsabilités individuelles. L'activité d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de ses responsabilités.*

**Interprétation:**

*Les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences sont des termes génériques qui désignent les aptitudes professionnelles requises pour que les auditeurs internes s'acquittent efficacement de leurs responsabilités professionnelles. Les auditeurs internes sont encouragés à démontrer leurs compétences par l'obtention des certifications et qualifications professionnelles appropriées telles que le CIA (Certified Internal Auditor) et toutes autres certifications offertes par The Institut of Internal Auditors ou par d'autres organisations appropriées. »*

- **« 1230 - Formation professionnelle continue »**

*Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue. »*

---

## 2. Différences entre audit interne et audit qualité

Les différences entre ces deux types d'audit se manifestent à travers :

- les références normatives,
- l'organisation et structure,
- la preuve d'audit,
- les résultats de la mission d'audit.

### 2.1. Les références normatives

La fonction audit interne est régie par les normes professionnelles de l'audit interne établis par l'I.I.A (Instituts of Internal Auditors). Tandis que la fonction audit interne qualité est régie par les normes ISO série 9000 et la norme ISO 19011 : 2002 établies par l'International Organisation for Standardization (Organisation internationale de normalisation).

Les auditeurs internes qualité appliquent les normes ISO notamment la norme ISO 9001:2008 et la norme ISO 19011 :2002. Alors que les auditeurs internes au sens de l'I.I.A appliquent les normes professionnelles de l'audit interne établies par l'I.I.A.

### 2.2. L'organisation et structure

L'audit interne au sens de l'I.I.A est assuré par une structure indépendante de toutes les autres entités et structures de l'organisation. Les auditeurs y exercent leurs fonctions à plein temps.

Les normes ISO n'exigent pas que l'auditeur interne qualité soit affecté à une structure indépendante au sein de l'organisation, elles disposent seulement que ce dernier ne peut auditer son propre travail (norme ISO 9001:2008 point 8.2.2). Par conséquent un auditeur interne qualité peut être chargé d'autres fonctions que l'audit qualité. Ainsi il peut être rattaché à n'importe quelle entité au sein de l'organisation. Toutefois, les auditeurs interne qualité n'exercent pas la fonction d'audit à plein temps, ils sont désignés, à l'occasion d'une mission bien déterminée en fonction de leurs compétences, par le responsable de

---

management du programme d'audit qualité (norme ISO 19011 point 6.2.1) à qui ils rendent compte. Le responsable du programme audit qualité peut être lui-même le responsable qualité au sein de l'organisation ou toute autre personne (les normes ISO n'ont pas spécifié ce point).

### 2.3. **La preuve d'audit**

Pour l'audit interne qualité la preuve ne peut être que tangible (norme ISO 19011:2002 paragraphe 3.3). Par contre pour l'audit interne au sens de l'I.I.A en plus de ce type de preuve d'autres catégories de preuves sont prises en considération notamment:

- les preuves physiques: c'est ce que l'auditeur voit et constate ;
- les preuves testimoniales: c'est le témoignage d'autrui ;
- les preuves analytiques: c'est ce qui résulte des calculs, rapprochements, déductions et comparaisons diverses.

### 2.4. **Les résultats de la mission d'audit**

Le résultat d'une mission d'audit interne est un rapport d'audit. Ce dernier doit être selon la norme 2420 de l'I.I.A exact, objectif, clair, concis, constructif, complet et émis en temps utile. Ce rapport doit inclure selon la norme 2410 de l'I.I.A les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plan d'action.

Le résultat d'une mission d'audit interne qualité est un rapport d'audit. Ce dernier doit être selon la norme ISO 19011:2002 complet, précis, concis et clair (point 6.6.1) et émis dans les délais convenus (point 6.6.2). Selon la même norme (point 6.6.1) il est recommandé que ce rapport fasse référence à certains éléments dont notamment : les objectifs, le champ, les constats et les conclusions de la mission d'audit etc. Toutefois, ce rapport n'inclut pas systématiquement les recommandations d'amélioration ou le plan d'action de suivi sauf si cela est convenu d'avance et précisé dans les objectifs de la mission d'audit.

---





---

## La conformité

---

La fonction « compliance » ou « conformité » est une fonction nouvelle et spécifique aux établissements de crédit. Elle a vu le jour dans la seconde moitié des années 90 dans les pays anglo-saxons, elle s'est généralisée au cours de la première décennie du vingt-et-unième siècle dans le reste du monde. La généralisation de cette fonction s'explique par plusieurs facteurs :

- L'ampleur des montants relatifs au blanchiment d'argent ;
- L'augmentation du risque de financement du terrorisme ;
- La complexité croissante des produits financiers liés aux marchés de capitaux ;
- L'afflux constant de réglementation ;
- Le préjudice que peut subir la réputation d'un établissement de crédit suite au non-respect des lois ou réglementation.

La fonction conformité est assurée par des séniors ayant une formation en droit des affaires et une parfaite connaissance des activités de l'établissement de crédit.

### 1. Réglementation de la fonction

La conformité est une fonction réglementée par des textes de portée internationale et nationale.

#### 1.1. À l'échelle internationale

Le comité de Bâle sur le contrôle bancaire a publié en avril 2005 un document « Conformité et la fonction de conformité dans les banques » (Compliance and the compliance function in banks). Ce document a énoncé dix principes concernant la conformité :

1. *Le Conseil d'Administration doit superviser la gestion du risque de conformité. Il doit approuver la politique de conformité de l'établissement,*
-

---

*y compris le document formel instaurant une fonction conformité permanente et efficace. Le Conseil d'Administration ou un comité émanant de ce conseil doit évaluer, au moins une fois par an, dans quelle mesure la gestion du risque de conformité de la banque est efficace.*

- 2. La Haute Direction de la banque est responsable de la gestion efficace du risque de conformité de la banque.*
  - 3. La Haute Direction de la banque est tenue d'établir et de communiquer la politique de conformité et s'assurer de son application. La Haute Direction doit préparer un rapport destiné au Conseil d'Administration sur la gestion du risque de conformité de la banque.*
  - 4. La Haute Direction de la banque est responsable de mettre en place une fonction de conformité permanente, efficace et faisant partie de la politique de conformité de la banque.*
  - 5. La fonction conformité doit être indépendante.*
  - 6. La fonction conformité doit disposer des ressources pour s'acquitter efficacement de ses responsabilités.*
  - 7. La fonction conformité doit assister la Haute Direction de la banque pour une gestion efficace du risque de conformité encouru par la banque. Ses responsabilités spécifiques sont énoncées ci-dessous. Si certaines de ses responsabilités sont assurées par des équipes au sein des différents départements, alors la répartition de ses derniers entre ces départements doit être claire*
  - 8. L'étendu et l'ampleur des activités de la fonction conformité doit faire l'objet d'un examen périodique par la fonction audit interne.*
  - 9. Les banques doivent se conformer aux lois et réglementations en vigueur qui s'appliquent à leurs activités. L'organisation, la structure et les responsabilités de la fonction conformité doit être en conformité avec les textes juridiques et réglementation locaux.*
-

10. *La conformité doit être considérée au cœur de l'activité de management des risques au sein de la banque. Des tâches spécifiques de la fonction conformité peuvent être externalisées, mais ils doivent faire l'objet d'une surveillance appropriée par le responsable de la conformité.*

### 1.2. **À l'échelle nationale**

En Tunisie c'est la loi<sup>99</sup> 2006-19 de 2 mai 2006 modifiant et complétant la loi 2001-65 du 10 juillet 2001, qui a exigée la mise en place de la fonction conformité au sein des établissements de crédit. Cette loi stipule dans son article 34 (quarter) :  
*«Les établissements de crédit doivent mettre en place un système de contrôle de la conformité, approuvé par le Conseil d'Administration ou le Conseil de Surveillance et revu annuellement.*

*A cet effet, les établissements de crédit doivent instituer dans leur organigramme un organe permanent de contrôle de la conformité qui exerce sous l'autorité du Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance. Il est chargé notamment de déterminer et d'évaluer les risques de non-conformité aux lois et règlements en vigueur, aux règles de bon fonctionnement de la profession et aux bonnes pratiques.*

*La Banque Centrale de Tunisie fixe les conditions d'application du présent article.»*

Les conditions d'application de cet article ont été fixé par la circulaire de la Banque Centrale de Tunisie aux intermédiaires agréés n°2006-06 du 24 juillet 2006 relative à la mise en place du système de contrôle de conformité dans les établissements de crédit. En vertu de cette circulaire les missions de la fonction conformité consistent en particulier à :

- la lutte contre le blanchiment d'argent,
- la formation des employés aux évolutions de la réglementation,
- et la vérification de la conformité aux lois et réglementations en vigueur des opérations initiées par la banque.

---

<sup>99</sup> Des lois similaires ont été promulguées au niveau de plusieurs pays.

---

## **2. Objet et mission de la fonction conformité**

La fonction conformité a pour mission de s'assurer que l'établissement de crédit agit conformément aux lois et réglementations en vigueur. Elle a ainsi pour objet de limiter l'exposition de l'établissement de crédit au risque de non-conformité défini par le Comité de Bâle<sup>100</sup> comme étant le risque de sanction judiciaire ou réglementaire, de perte financière, d'atteinte à la réputation que la banque peut subir du fait du non respect des lois, de la réglementation, des normes et usages professionnels et déontologiques, propres aux activités des banques.

Ainsi défini, le risque de non-conformité se distingue du risque juridique de litige avec une contrepartie puisqu'il ne vise pas la mise en cause des établissements au titre de leurs obligations contractuelles mais les conséquences dommageables du non-respect des lois ou réglementation.

### **2.1. Missions**

Les missions principales de la fonction conformité couvrent deux volets respectivement la « prévention et conseil » et le « contrôle et investigation ».

Dans le premier cas, il s'agit d'identifier et de limiter le risque de non-conformité. Dans le second, il s'agit de vérifier le respect effectif des règles de conformité et d'intervenir en cas de manquement.

### **2.2. Principes directeurs attachés à l'exercice de la fonction**

#### **2.2.1. Indépendance**

L'indépendance du responsable de la conformité est assurée par :

- un positionnement hiérarchique à la Direction Générale de l'établissement de crédit ;

---

<sup>100</sup> Document de comité de Bâle « Conformité et la fonction de conformité dans les banques » (Compliance and the compliance function in banks) publié en avril 2005

---

- la disponibilité des moyens nécessaires à une autonomie de fonctionnement indispensable au bon exercice de ses missions ;
- le fait d'être en mesure de faire appel à toute expertise, qu'elle soit interne ou externe à l'établissement, en cas de besoin ;
- l'accès à toute la documentation jugée nécessaire, tout en garantissant la confidentialité appropriée.

#### 2.2.2. **Rôle de prévention**

La fonction conformité s'attache à identifier et à réduire le risque de non-conformité par :

- la mise en place d'une veille juridique ;
- la validation de la conformité des procédures de gestion aux lois et réglementation en vigueur ;
- l'élaboration des guides et documents internes ;
- la formation et la diffusion d'une culture de conformité à travers, notamment, l'organisation des cycles de formation.

#### 2.2.3. **Rôle de contrôle et d'investigation**

La fonction conformité vérifie le respect effectif des lois et réglementation en vigueur et intervient en cas de manquement. Á cet effet, le responsable de la fonction conformité procède aux investigations nécessaires.

#### 2.2.4. **Exigences de reporting**

Le responsable de la conformité prépare un rapport annuel d'activité qui est transmis au Conseil d'Administration, la Direction Générale et à l'audit interne.

#### 2.2.5. **Attribution du responsable de la fonction conformité**

Le responsable de la fonction conformité :

- conseille le management de l'établissement de crédit sur l'application de la réglementation et lois en vigueur ;
-

- informe et forme le personnel sur tous les sujets qui relèvent de ses compétences ;
- est responsable de la lutte anti-blanchiment et contre le financement du terrorisme et s'assure de l'existence de procédures dans ce domaine ainsi que de leur respect ;
- est le correspondant attitré des autorités de supervision, et, à ce titre leur soumet des rapports réguliers sur son activité ;
- est destinataire des alertes des membres du personnel sur les éventuels dysfonctionnements, en relation avec ses compétences, dont ils peuvent être témoins.

### **3. L'audit interne et la fonction conformité**

La fonction « compliance » ou « conformité », dans l'apparence, est venue rétrécir le champ de l'audit interne. Cette idée trouve sa source dans le terme conformité qui est utilisé pour désigner cette fonction.

Il ne s'agit pas de la conformité telle que conçue dans le domaine de l'audit interne où l'auditeur interne adopte une approche simple et traditionnelle qui consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigramme etc. Dans le cadre d'une mission de conformité l'auditeur interne va procéder à :

- ✓ comparer ce qui devrait être avec la réalité ;
- ✓ travailler par rapport à un référentiel et c'est en cela que son travail est relativement simple.

La fonction conformité ne s'intéresse pas à vérifier l'application d'un référentiel (usages, procédures, réglementation, lois etc.). Elle est en charge de la gestion du risque de non-conformité qui peut être décliné en plusieurs risques :

- le risque de blanchiment d'argent,
  - le risque de financement de terrorisme,
  - le risque de passer outre la réglementation et les lois,
  - le risque d'atteinte à la réputation et à l'image,
  - le risque lié à la déontologie
-

### 3.1. La conformité est une fonction auditée

La fonction conformité se place du côté opérationnel et nullement du côté de l'audit interne. Elle doit être incluse dans le champ d'intervention de l'audit interne dans le sens que l'audit interne évalue :

- la conformité de cette fonction aux textes qui la réglementent et la charte qui organise son fonctionnement ;
- l'efficacité de cette fonction en tant qu'un élément du dispositif de contrôle interne de l'établissement de crédit ;
- les risques que gère cette fonction.

Selon le principe n°8, du document de comité de Bâle « Conformité et la fonction de conformité dans les banques » publié en avril 2005, le risque de conformité doit être inclus dans la méthodologie d'évaluation des risques adoptée par la fonction audit interne. Aussi, la fonction audit interne doit préparer un programme d'audit de l'adéquation et de l'efficacité de la fonction conformité, qui devrait être mise en place, en envisageant les tests de contrôle en rapport avec le niveau du risque encouru.

Egalement, en vertu de l'article 5 de la circulaire de la Banque Centrale de Tunisie n° 2006-06 en date du 24 juillet 2006 relative à la mise en place du système de contrôle de conformité dans les établissements de crédit: l'organe du contrôle de la conformité s'inscrit dans le périmètre de l'Audit Interne.

### 3.2. Positionnement dans le système de contrôle interne

La fonction conformité fait partie, en même temps, du premier, deuxième et troisième niveau de l'activité de contrôle interne ; alors que l'audit interne fait partie du troisième niveau de l'activité de contrôle interne.

7. La conformité en tant qu'activité de contrôle de premier niveau est assurée par:
    - l'intégration des actions de maîtrise des risques qu'elle gère dans les procédures de gestion dans le cadre de traitement des opérations de front-office. ;
-

- la mise en place d'un réseau de « correspondants », actifs au niveau des structures de front-office (les agences) et en relation fonctionnelle avec le responsable de la fonction conformité. Ces correspondants sont en charge de vérifier toutes les opérations susceptibles d'engendrer le risque de blanchiment d'argent ou de financement de terrorisme ;
  - l'élaboration des guides à respecter par les opérationnels du front-office tels que le guide « connaître votre client » ou le guide « vigilance en matière de blanchiment d'argent ».
8. La fonction de conformité étant qu'activité de contrôle de deuxième et de troisième niveau est assurée par les équipes de la structure chargée de cette fonction à travers la supervision du réseau des « correspondants » et des missions périodiques d'investigation.
9. Au terme de cette analyse, la figure 3.4 relative au système de contrôle interne d'un établissement de crédit permet de bien saisir le positionnement de l'audit interne et de la structure chargée de la fonction conformité.

SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE D'UN ÉTABLISSEMENT DE CRÉDIT				
Contrôle périodique	4	Contrôles exercés par les autorités, les commissaires aux comptes et les groupes ou sociétés mères		
	3	Contrôles exercés par la « structure d'audit interne » et « la structure d'inspection »	Démarche Control self assessment	Contrôle périodique de la conformité
Contrôle permanent	2	Contrôles exercés par la « structure contrôle permanent »	Contrôles exercés par la comptabilité et le contrôle de gestion	Contrôles exercés par des entités spécialisées
	1	Contrôles exercés par les opérationnels	Contrôles exercés par la hiérarchie (autorisation, validation, supervision etc.)	
Type d'organisation		Organisation opérationnelle	Organisation fonctionnelle	Organisation de la conformité

Figure 3.4

#### **4. Conclusion**

L'Audit Interne et la « conformité » sont deux fonctions distinctes, mais qui présentent plusieurs similitudes dont notamment :

- le rattachement hiérarchique à la Haute Direction,
- la relation fonctionnelle avec le Conseil d'Administration,
- l'existence d'une charte de la fonction. Celle-ci décrit le rôle et les domaines de compétence de la fonction conformité et présente les principes adoptés par l'établissement de crédit pour gérer le risque de non-conformité.

Une coordination dans la répartition des contrôles réalisés par les deux fonctions est à encourager. En effet, l'audit interne peut s'appuyer sur les travaux de la conformité et réciproquement la fonction conformité peut s'appuyer sur les travaux de l'audit interne.

---



---

## Le commissaire aux comptes

---

Le commissariat aux comptes ou l'audit externe ou l'audit légal est une fonction indépendante de l'organisation dont la mission est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et des états financiers.

L'audit externe est réalisé par des professionnels externes à l'organisation en vue d'exprimer « [...] *une opinion sous forme de rapport annuel de certification des comptes d'une entreprise à partir d'un plan comptable et des normes comptables permettant la mise en œuvre de diverses procédures de vérification réalisées par les commissaires aux comptes et leurs équipes sur la base des standards professionnels* »<sup>101</sup>.

Le commissaire aux comptes a pour rôle de certifier la sincérité et la régularité des comptes annuels de la société conformément à la loi en vigueur relative au système comptable des entreprises. Il vérifie périodiquement l'efficacité du système de contrôle interne<sup>102</sup>.

Alors que l'audit interne est réalisé par des salariés de l'organisation ou des professionnels externe à l'organisation (dans le cas d'externalisation partielle ou totale de l'activité audit interne) en vue de donner assurance, conseil, apporter de la valeur et aider l'organisation à atteindre ses objectifs à travers une approche systématique et méthodique et en se basant sur des normes d'audit interne.

L'audit interne s'intéresse aux états financiers en auditant la fonction comptable et financière de point de vue régularité, efficacité et management c'est à dire émettre une opinion sur la conformité aux normes et procédures de gestion ainsi que sur la maîtrise de la fonction par les responsables et proposer des recommandations pour l'améliorer.

---

<sup>101</sup> Controlor & Auditor, sous la direction de Gérard VALIN avec Jean François CAVANOU, Catherine CUTTMANN, Joelle LE VOUR'H. DUNOD 2006. P27.

<sup>102</sup> Article 266 du code tunisien des sociétés commerciales.

---

---

## 1. Les organismes professionnels

### 1.1. L'auditeur externe

L'IFAC (International Federation of Accountants) fondée en 1977 est l'organisation représentative de la profession comptable à l'échelle mondiale. Elle compte 167 membres, provenant de 127 pays, qui représentent plus de 2,5 millions de professionnels de la comptabilité du monde entier.

Les objectifs de la Fédération Internationale sont de servir l'intérêt général et de contribuer à renforcer l'économie internationale par le développement de la profession comptable à l'échelle mondiale, par la publication de normes internationales de haute qualité et la promotion d'une convergence internationale des normes professionnelles.

Le métier de l'auditeur externe est un métier réglementé. L'auditeur externe doit être désigné parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables.

### 1.2. L'auditeur interne

L'IIA (Institute of Internal Auditors) fondée en 1941 est l'organisation représentative de la profession d'audit interne à l'échelle mondiale. Elle compte 175.968 adhérents venant de 165 pays<sup>103</sup>. Elle est représentée au niveau national par des chapitres sous forme d'association ou d'institut.

L'IIA a pour missions principales<sup>104</sup> :

- Soutenir et promouvoir la valeur qu'apportent les professionnels de l'audit interne à leurs organisations.
- Fournir des opportunités de développement qui sont à la fois compréhensives, éducatives et professionnelles.

---

<sup>103</sup> Rapport annuel de l'IIA pour l'année 2011.

<sup>104</sup> <https://global.theiia.org/about/about-the-iiia/pages/about-the-institute-of-internal-auditors.aspx> - Page consultée le 23 juillet 2012.

---

- 
- Élaborer les normes et les autres guides des pratiques professionnelles.
  - Préparer et diffuser les programmes des certifications.
  - Réaliser des recherches, diffuser et promouvoir les connaissances, au profit des praticiens et des parties prenantes, en ce qui concerne l'audit interne et son rôle dans le contrôle interne, le management des risques et la gouvernance d'entreprise.
  - Éduquer les praticiens et les autres personnes en rapport sur les meilleurs pratiques en matière d'audit interne.
  - Réunir les auditeurs internes de tous les pays à partager les informations et les expériences.

Le métier de l'audit interne n'est pas un métier réglementé. En effet, il n'est pas exigé que l'auditeur interne soit titulaire d'un certificat ou d'un titre d'expertise. De même il n'est pas exigé, pour exercer le métier d'audit interne, que l'auditeur soit inscrit à une instance locale ou internationale. Toutefois, la norme 1210 demande que « Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de leurs responsabilités individuelles. L'activité d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de ses responsabilités. »<sup>105</sup>

L'interprétation de cette norme précise que « Les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences sont des termes génériques qui désignent les aptitudes professionnelles requises pour que les auditeurs internes s'acquittent efficacement de leurs responsabilités professionnelles. Les auditeurs internes sont encouragés à démontrer leurs compétences par l'obtention des certifications et qualifications professionnelles appropriées telles que le CIA (Certified Internal Auditor) et toutes autres certifications offertes par The Institut of Internal Auditors ou par d'autres organisations appropriées. »<sup>106</sup>

---

<sup>105</sup> Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011

<sup>106</sup> Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011

---

---

## 2. Champs d'intervention

### 2.1. L'auditeur externe

Le champ d'intervention de l'auditeur externe est défini par la loi. L'article 266 du code des sociétés commerciales stipule que « le commissaire aux comptes a mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires, ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du Conseil d'Administration ou du Directoire. »

Le même article ajoute qu'« à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion de la société, le ou les commissaires aux comptes opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns.

Ils peuvent se faire communiquer toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur fonction et notamment les contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux et les bordereaux bancaires.

Les investigations prévues au présent article peuvent être faite tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des lois en vigueur.

Les commissaires aux comptes peuvent également, le cas échéant, par ordonnance du juge compétent, recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leurs missions, auprès des tiers qui ont conclu des contrats avec la société ou pour son compte. »

Aussi, la loi est explicite en matière d'ingérence ou d'entrave des travaux des commissaires aux comptes : « Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de cinq mille dinars ou de l'une de ces deux peines, tout dirigeant d'une société commerciale ou d'un groupement d'intérêt économique qui entrave les travaux du ou des commissaires aux comptes ou qui refuse de fournir, à leur demande, par tout moyen qui laisse une trace écrite, les documents nécessaires à l'exercice de leurs missions. »<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> Article 13 sexis du code tunisien des sociétés commerciales

---

## **2.2. L'auditeur interne**

Le champ d'intervention de l'auditeur interne est défini dans le cadre d'une charte d'audit approuvée par la Haute Direction et/ou le Conseil de l'organisation.

Pour s'acquitter de ses responsabilités l'auditeur interne ne doit subir aucune ingérence dans ses travaux ou entrave pour accéder aux dossiers, lieux ou personnes. La norme 1130 –altération de l'indépendance et de l'objectivité– stipule : « Si l'indépendance ou l'objectivité sont altérées dans les faits ou même en apparence, le détail de cette altération doit être divulgué aux parties concernées. La forme de cette divulgation dépendra de la nature de l'altération. »<sup>108</sup>

L'interprétation de cette norme précise : « L'altération de l'indépendance organisationnelle et l'objectivité individuel peut inclure, sans qu'il soit limité à, les conflits d'intérêts personnels, les limitations du champ, les restrictions d'accès aux dossiers, aux personnes et aux biens, ainsi que les limitations des ressources telles que les ressources financières.

La détermination des parties concernées dont les détails de l'altération de l'indépendance ou de l'objectivité doit être divulguée dépend des attentes de l'activité d'audit interne et des responsabilités du responsable de l'audit interne vis-à-vis de la Haute Direction et le Conseil tel que décrit dans la charte d'audit interne, ainsi que de la nature de l'altération. »<sup>109</sup>

L'interdiction d'ingérence et d'entrave des travaux de l'audit interne doit être signalée dans la charte de l'audit interne pour acquérir le caractère obligatoire au sein de l'organisation. L'interprétation de la norme 1000 précise que la charte d'audit : « autorise l'accès aux dossiers, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions; et définit le champ des activités de l'audit interne »

---

<sup>108</sup> Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011

<sup>109</sup> Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011

---

---

### **3. Relations avec les organes de gouvernance**

#### **3.1. L'auditeur externe**

Le commissaire aux comptes est obligatoirement convoqué<sup>110</sup> pour assister à toutes :

- les réunions du Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance et du directoire ;
- les Assemblées Générales.

Le commissaire par extension à cette obligation est convoqué aussi pour assister aux réunions du comité d'audit.

#### **3.2. L'auditeur interne**

L'auditeur interne peut être convoqué pour assister aux réunions du Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance et du Directoire ou du Comité d'Audit. La norme 1111 – relation directe avec le Conseil– affirme que « le responsable de l'audit interne doit pouvoir communiquer et dialoguer directement avec le Conseil », le terme Conseil est défini par le glossaire des normes comme étant : « un organe de gouvernance d'une organisation. Il peut s'agir d'un Conseil d'Administration, d'un Conseil de Surveillance, de l'organe délibérant d'un organisme public ou d'une association ou de tout autre organe y compris le comité d'audit auquel le responsable de l'audit interne peut être rattaché sur le plan fonctionnel. ».

La relation de l'audit interne avec le Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance et du Directoire ou du Comité d'Audit doit être précisée dans la charte d'audit<sup>111</sup>. La modalité pratique d'application MPA 1111-1<sup>112</sup> indique qu'il y'a communication directe avec le Conseil lorsque le responsable de la Structure d'Audit Interne :

---

<sup>110</sup> Article 266 bis du code tunisien des sociétés commerciales.

<sup>111</sup> Norme 1000 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

<sup>112</sup> MPA révisée en février 2011.

---

- 
- assiste et participe régulièrement aux réunions du Conseil portant sur les responsabilités de supervision du Conseil en matière d'audit, de communication financière, de gouvernance et de contrôle ;
  - rencontre, au moins une fois par an, le Conseil en tête à tête.

#### **4. Le droit d'alerte (Whistleblowing)**

##### **4.1. L'auditeur externe**

L'auditeur externe a une obligation d'alerte à l'égard des tiers (Procureur de la République, Banque Centrale de Tunisie, Commission de suivi des entreprises économiques, Assemblée Générale). Il est dans l'obligation de :

- signaler à l'Assemblée Générale les irrégularités et les inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission (article 270 CSC) ;
- signaler immédiatement à la Banque Centrale de Tunisie tout fait de nature à mettre en péril les intérêts de l'établissement bancaire ou des déposants (article 35 loi 65-2001) ;
- révéler au procureur de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance sans que sa responsabilité puisse être engagée pour révélation de secret professionnel (article 270 CSC) ;
- alerter la commission de suivi des entreprises économiques au cas où l'entreprise se trouverait menacé dans son activité (article 7 loi 79-2003).
- révéler au procureur de la république les faits délictueux dont il a connaissance (article 271 CSC).

« Le commissaire au compte de l'entreprise est chargé de demander par écrit au dirigeant, des éclaircissements relatifs à tous actes menaçant l'activité de l'entreprise, relevés à l'occasion de l'accomplissement de ses fonctions. Ce dernier doit y répondre par écrit dans un délai de quinze jours. À défaut de réponse, ou en cas de réponse insuffisante, le commissaire au compte soumet la question au Conseil d'Administration de l'entreprise, ou au Conseil de Surveillance, et en cas d'urgence il convoque l'assemblée générale des

---

actionnaires, et ce, dans un délai ne dépassant pas un mois de la date de réception de la réponse ou de l'expiration du délai de réponse.<sup>113</sup> ».

« Si le commissaire au compte constate après l'accomplissement des mesures prescrites à l'article 6, la persistance des mêmes menaces, il adresse dans un délai d'un mois un rapport à la commission de suivi des entreprises économiques.<sup>114</sup> ».

## **4.2 L'auditeur interne**

L'auditeur interne n'a pas une obligation d'alerte à l'égard des tiers à l'instar du commissaire aux comptes. L'auditeur interne doit agir conformément aux normes d'audit et tel que précisé dans la charte.

D'ailleurs, le Comité de Bâle dans son document consultatif sur « l'audit interne dans les organisations bancaires et les relations entre les auditeurs internes et externes », publié en juillet 2000, s'est penché sur le droit d'alerte des auditeurs internes. Il a soumis à la réflexion des instituts d'audit interne et des régulateurs nationaux l'éventuelle obligation d'alerter les autorités de tutelle sur certains dysfonctionnements. Etant sollicité pour donner son avis sur ce document, l'IFACI (Institut Français des Auditeurs Consultants Interne) a pris la position suivante:

« La mission d'alerte des auditeurs internes doit concerner exclusivement les organes de décision internes Direction Générale, Conseil d'Administration et, s'il existe, le Comité d'Audit. L'IFACI préconise que le responsable de l'audit interne ait un devoir d'alerte vis-à-vis du comité d'audit pour des faits éminemment graves commis par la Direction Générale et pouvant mettre en danger la continuité d'exploitation, à condition que ces faits soient avérés et que le rôle de l'Audit Interne en la matière soit dûment explicité dans une charte d'éthique. En revanche, pour ce qui est du rôle d'alerte que l'audit interne pourrait jouer auprès

---

<sup>113</sup> Article 6 de la Loi n° 95-34 du 17 avril 1995, relative au redressement des entreprises en difficultés économiques, modifiée par la loi n° 1999-063 du 15 juillet 1999 et la loi 2003-0079 du 29 décembre 2003.

<sup>114</sup> Article 7 de la Loi n° 95-34 du 17 avril 1995, relative au redressement des entreprises en difficultés économiques, modifiée par la loi n° 1999-063 du 15 juillet 1999 et la loi 2003-0079 du 29 décembre 2003.

---

des superviseurs bancaires et des commissaires aux comptes, cette éventualité ne paraît pas appropriée».

Le document final du comité de Bâle n'a pas imposé aux auditeurs internes l'obligation d'alerte auprès des tiers.

Toutefois, l'audit interne a une obligation d'alerte auprès du Conseil, dans la mesure où les règles du jeu sont dûment établies explicitement dans une charte approuvée par la Haute Direction et/ou le Conseil. Le responsable de l'audit interne a un devoir d'alerte à l'égard du Conseil pour des faits éminemment graves, commis ou tolérés par la Haute Direction pouvant mettre en danger la continuité de l'exploitation de l'organisation. Dans ce même esprit la norme 2600 précise que « Lorsque le responsable de l'audit interne estime que la Haute Direction a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait être inacceptable pour l'organisation, il doit discuter la question avec elle. Si la décision concernant le risque résiduel n'a pas été résolue, le responsable de l'audit interne doit soumettre la question au Conseil aux fins de résolution. »

Dans le cadre du processus de la révision périodique des normes, l'IASB a proposé, en 2012, le projet suivant de la norme 2600 : *« Lorsque le responsable de l'audit interne conclut que le management a acceptée un niveau de risque qui pourrait être inacceptable pour l'organisation, il doit discuter la question avec la Haute Direction. Si le responsable de l'audit interne considère que cette question n'a pas été résolue, il doit communiquer ceci au Conseil. »*

L'IASB a estimé utile d'ajouter l'interprétation suivant à la norme 2600 :

*« L'identification du risque accepté par le management peut être observée au cours d'une mission d'assurance ou d'une mission de conseil, le suivi de mise en place des mesures prises par le management à la suite des missions précédentes ou par d'autres moyens. Il n'est pas de la responsabilité du responsable de l'audit interne de résoudre le risque. »*

Les résultats de l'actuelle révision des normes seront publiés en mois d'octobre 2012 avec date d'entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

---

## **5. Statut et limite de mandats**

### **5.1. L'auditeur externe**

Le statut du commissaire aux comptes correspond à des dispositions légales et réglementations nationales, en voies de coordination à l'échelle internationale.

Le commissaire aux comptes est nommé en résolution d'Assemblée Générale des actionnaires instruite par le Conseil d'Administration.

L'article 13 bis du code des sociétés commerciales en Tunisie, dispose : « Le commissaire aux comptes est désigné pour une période de trois années renouvelable.

Toutefois, le nombre de mandats successifs, compte tenu du renouvellement, ne peut excéder pour les sociétés commerciales soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie, trois mandats lorsque le commissaire aux comptes est une personne physique et cinq mandats si le commissaire aux comptes revêt la forme d'une société d'expertise comptable comportant au moins trois experts comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie, et ce, à condition de changer le professionnel qui engage sa responsabilité personnelle sur le contenu du rapport de contrôle des comptes et de changer l'équipe intervenant dans l'opération du contrôle une fois, au moins, après trois mandats. »

### **5.2. L'auditeur interne**

Le statut de l'audit interne est défini dans le cadre d'une charte d'audit approuvée par la Haute Direction et/ou le Conseil d'Administration de l'organisation.

Les auditeurs internes exercent l'audit interne sans aucune contrainte de durée. Un auditeur interne peut passer plusieurs années au sein de l'audit interne, d'ailleurs ma propre expérience le témoigne en passant 11 années à l'audit interne et dans la même organisation.

---

## **6. Référentiels professionnels**

### **6.1. L'auditeur externe**

L'auditeur externe est astreint professionnellement à un référentiel d'audit qui se compose de normes techniques et de code d'éthiques.

Outre les objectifs et les exigences (les exigences étant signalées dans les normes ISA par l'emploi du verbe «devoir»), une norme ISA contient des indications connexes sous la forme de modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Elle peut également comporter des paragraphes d'introduction lorsqu'une mise en contexte est utile à une bonne compréhension de la norme, ainsi que des définitions. L'intégralité du texte d'une norme ISA est donc pertinente pour la compréhension des objectifs particuliers de la norme et une bonne application de ses exigences.

Les «modalités d'application et autres commentaires explicatifs» fournissent un complément d'explications sur les exigences de la norme ainsi que des indications de mise en œuvre. Il se peut notamment que ces dispositions comportent :

- des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence;
- des exemples de procédures pouvant être appropriées dans les circonstances.

Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences de la norme. Les «modalités d'application et autres commentaires explicatifs» peuvent également contenir des informations générales sur certains points dont traite la norme.

Les annexes font partie des «modalités d'application et autres commentaires explicatifs». La raison d'être et l'utilisation prévue d'une annexe sont expliquées dans le corps de la norme ISA à laquelle elle se rattache ou dans le titre et l'introduction de l'annexe elle-même.

---

Il peut arriver qu'une norme ISA précise, dans une partie distincte intitulée «définitions», le sens donné à certains termes dans les normes ISA. Ces définitions visent à faciliter l'application et l'interprétation uniformes des normes ISA.

Les normes d'audit développées par l'IAASB sont répertoriées sous le nom d'ISA et classifiées par numéro à trois chiffres :

- Classe 100 est axée sur l'environnement de l'auditeur, l'adéquation du type de mission qu'il mène avec les rapports qu'il émet, et les diligences qu'il effectue.
- Classe 200 est liée aux objectifs et au comportement de l'auditeur : code d'éthique, scepticisme professionnel, formalisation de l'engagement, qualité de l'audit, documentation, évaluation et gestion du risque de fraude, prise en compte de l'environnement juridique, communication sur le gouvernement d'entreprise.
- Classe 300 est plus spécialement axée sur la phase préliminaire de l'audit.
- Classe 400 sur l'environnement du risque, de contrôle interne, et informatique... de l'entité sous revue.
- Classe 500 donne des standards sur la conduite de l'audit lui-même : revue analytique, méthode de vérification : tests, confirmations externes, estimations et utilisation de modèles, continuité d'exploitation, lettre d'affirmation...
- Classe 600 : les relations avec les autres auditeurs ou experts, internes à l'entreprise ou externe.
- Classe 700 : les rapports et la communication financière.

## 6.2. L'auditeur interne

L'auditeur interne conduit ses missions conformément un cadre de référence international des pratiques professionnelles établi par l'IIA. Ce cadre est composé des directives obligatoires et des directives fortement recommandés (pour plus de détail voir le titre 1 de cet ouvrage).

Les Normes ont pour objet :

- de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
-

- de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- d'établir les critères d'évaluation du fonctionnement de l'audit interne;
- de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA sont des principes obligatoires constituées :

- de déclarations sur les exigences de base pour la pratique professionnelle de l'audit interne et pour l'évaluation de l'efficacité de sa performance, qui sont applicable à l'échelle internationale tant au niveau organisationnel qu'au niveau individuel.
- d'interprétations clarifiant les termes et les concepts utilisés dans ces déclarations.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA utilisent des termes ayant un sens spécifique qui est précisé dans le Glossaire. En particulier les Normes utilisent le mot « must » pour spécifier une exigence inconditionnelle et le mot « should » lorsque la conformité est attendue à moins que, en appliquant un jugement professionnel, les circonstances justifient l'écart.

L'auditeur interne doit prendre en considération les déclarations et les interprétations ainsi que les significations spécifiques du Glossaire pour comprendre et appliquer correctement les Normes.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA sont structurées sous la forme de deux catégories de normes : les normes de qualification et les normes de fonctionnement. Les Normes de Qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant les missions d'audit interne. Les normes de fonctionnement décrivent la nature des missions d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis. Les normes de qualification et les normes de fonctionnement s'appliquent à tous les services d'audit.

---

Des normes de mise en œuvre sont également fournies pour étendre l'application des normes de qualification et de fonctionnement en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurance (A) ou de conseil (C).

L'IIA fournit les textes normatifs, directifs et guides à travers un ensemble de comités composés de volontaires. La fonction principale des comités de l'IIA est de développer et mettre en œuvre des programmes visant à atteindre les buts et les objectifs de l'Institut et de fournir des avis et des conseils au Conseil d'Administration.

## **7. Approche par les risques**

### **7.1. L'auditeur externe**

*« Le risque d'audit, au sens des normes ISA, ne comprend pas le risque que l'auditeur puisse exprimer l'opinion que les états financiers comportent des anomalies significatives alors que ce n'est pas le cas. Ce risque est généralement négligeable. Par ailleurs, le terme «risque d'audit» est un terme technique lié au processus d'audit : il ne s'étend pas aux risques associés à l'exercice de la profession et auxquels l'auditeur est exposé, tels que les risques de pertes résultant d'un procès, de publicité négative ou de survenance d'autres événements pouvant découler d'un audit d'états financiers.<sup>115</sup> »*

Selon la norme ISA 200 le «risque d'audit» (RA) est le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives.

L'auditeur externe essaie de minimiser le risque d'audit. Pour cela il examine les risques ci-après définis par l'ISA 200 :

- Le risque de non détection contrôle (RND) :  
Le RND est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible ne lui permettent

---

<sup>115</sup> Norme ISA 200 § A33.

---

pas de détecter une anomalie existante et susceptible d'être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.

- Le risque d'anomalies significatives (RAS) :  
Le RAS est le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes : le risque inhérent et le risque lié au contrôle.
- Le risque inhérent (RI) :  
Le RI est la possibilité qu'une assertion<sup>116</sup> portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents.
- Le risque lié au contrôle (RC) :  
Le RC est le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.  
Le risque lié au contrôle est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien par la direction du contrôle interne nécessaire

---

<sup>116</sup> Selon la norme comptable tunisienne NC01 (norme comptable générale) : un "enregistrement correct" suppose un certain nombre de caractéristiques clés (assertions) :

- Validité : Les transactions font l'objet des autorisations appropriées et sont reflétées avec sincérité lors de l'enregistrement les concernant. Seules sont enregistrées les opérations qui se sont réellement produites et susceptibles d'avoir un impact sur l'entreprise. Des pièces justificatives doivent permettre de vérifier les opérations.
  - Exhaustivité : Toutes les transactions et les effets des événements associés qui se sont produits pendant la période concernée sont enregistrés.
  - Exactitude : Les montants des opérations sont correctement énoncés ou calculés. Les soldes sont correctement cumulés en termes de valeur, d'exercice comptable et de classement. Les actifs et les passifs ont été correctement évalués et les montants exacts imputés aux postes de charges et de produits de l'exercice comptable correct.
  - Enregistrement : Les enregistrements sont opérés en temps voulu, rapidement après la survenance de l'opération, sont rattachés à la bonne période et sont correctement reflétés dans les livres et documents comptables.
-

---

pour faire face aux risques identifiés pouvant compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité concernant la préparation des états financiers.

Le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont hors de contrôle de l'auditeur externe alors que le risque de non détection est totalement contrôlable par ce dernier.

Le risque d'audit peut être modélisé sous forme d'une fonction mathématique :

$$RA = f(RAS, RND)$$

Étant donné que le RAS est composé du RI et du RC alors on peut écrire :

$$RA = f(RI, RC, RND)$$

La relation entre les composantes du risque d'audit peut être exprimée sous la formule mathématique :

$$RA = RI \times RC \times RND$$

Pour un niveau de risque d'audit donné, le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des assertions. Par exemple, plus l'auditeur considère qu'il existe un risque d'anomalies significatives élevé, moins il peut accepter un risque élevé de non-détection et, par conséquent, plus les éléments probants dont il a besoin doivent être convaincants.

L'approche par les risques adoptée par l'auditeur externe consiste à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible, et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles il peut fonder son opinion.

Lorsque l'auditeur externe estime que le risque d'audit est élevé ceci implique que les états financiers à auditer peuvent comporter des erreurs significatives. En

---

conséquence les travaux de vérification à planifier par l'auditeur externe seront proportionnels au niveau du risque d'audit.

L'auditeur externe doit maintenir le RA à un niveau faible pour ce faire il va procéder par évaluer le RI et le RC afin d'ajuster le niveau du risque RND. En effet, si le RI et le RLC sont élevé alors le RND doit être faible pour maintenir le RA à un niveau faible. On en déduit que le RND est inversement proportionnel aux RI et RC.

Cette relation est illustrée par le tableau suivant qui retrace le lien d'évaluation du risque de non détection (RND) et les deux autres risques (RI et RC) :

		Évaluation du risque lié au contrôle (RC) Par l'auditeur externe		
		Élevé	Moyen	Faible
Évaluation du risque inhérent (RI) Par l'auditeur externe	Élevé	Faible	Faible	Moyen
	Moyen	Faible	Moyen	Élevé
	Faible	Moyen	Élevé	Élevé

Évaluation du RND entant que résultante de l'évaluation des autres risques

Selon la norme ISA 200 le risque de non-détection est fonction de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur externe. En outre, des précautions comme :

- une planification adéquate,
- le choix judicieux des membres de l'équipe affectée à la mission,
- l'exercice de l'esprit critique,
- la supervision et la revue des travaux d'audit réalisés,

contribuent à renforcer l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre et limitent la possibilité que l'auditeur choisisse une procédure d'audit

---

inappropriée, applique de façon incorrecte une procédure d'audit appropriée ou interprète mal les résultats des travaux d'audit.

Selon la norme ISA 315 l'auditeur externe doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau:

- des états financiers,
- des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations à fournir dans les états financiers.

Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre :

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité,
- des procédures analytiques,
- des observations physiques et des inspections.

Le processus d'évaluation des risques d'anomalies significatives est un processus itératif du fait que, selon l'ISA 315, cette évaluation peut évoluer au cours de l'audit à mesure que l'auditeur obtient des éléments probants additionnels.

In fini l'approche par les risques permet à l'auditeur externe de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Grâce à ces éléments probants, l'auditeur est en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers présentant un risque d'audit suffisamment faible.

## 7.2. L'auditeur interne

L'approche par les risques adoptée par l'auditeur interne a été présentée dans le chapitre « déroulement d'une mission d'audit » du titre 2 du présent ouvrage.

Au vu de la présentation de l'approche par les risques adoptée par l'auditeur externe et celle adoptée par l'auditeur interne, on constate qu'il existe des différences fondamentales selon qu'on se place au niveau d'une profession ou de l'autre. C'est pour cette raison que les experts comptables lorsqu'ils sont affectés dans des structures d'audit interne ou lorsqu'ils assurent des missions d'audit interne dans le cadre de contrat d'externalisation : ils doivent être assez vigilants

---

pour éviter les effets de l'approche par les risques qu'ils ont l'habitude de pratiquer dans le cadre des missions d'audit externe.

## **8. Assurance qualité**

### **8.1. L'auditeur externe**

Le risque d'audit, au sens des normes ISA, ne comprend pas le risque que l'auditeur puisse exprimer l'opinion que les états financiers comportent des

La norme internationale de contrôle qualité (ISQC 1) traitent des responsabilités qui incombent au cabinet pour la mise en place et le maintien d'un système de contrôle qualité des missions d'audit.

La norme ISA 220 traite le contrôle qualité d'un audit d'états financiers.

### **8.2. L'auditeur interne**

Pour l'auditeur interne c'est les normes 1300, 1310, 1311, 1312, 1320, 1321 et 1322 ainsi que les modalités pratiques d'application (MPA) correspondants, qui traitent du programme d'assurance et d'amélioration qualité de l'audit interne ainsi que les modalités pratiques d'application (MPA) correspondants.

## **9. Relation entre l'auditeur externe et l'auditeur interne**

La coopération entre l'audit interne et l'audit externe présuppose l'existence d'une relation de confiance, sans confiance la coopération n'est pas possible. Elle est formellement prévue par les documents normatifs des deux professions à savoir:

- Les normes professionnelles d'audit interne et les modalités pratiques d'application de ces normes.
  - La norme ISA 610 établie l'IFAC (International Federation of Accountants).
  - Le document du comité de Bâle intitulé « L'audit interne dans les banques et les relations des autorités de tutelle avec les auditeurs » (Internal audit in banks and the supervisor's relationship with auditors) aout 2001.
-

- La norme Américaine établie par l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SAS 65 (Statement on Auditing Standards).

Ces références encouragent à ce qu'il y ait un dialogue et une relation de confiance entre l'audit interne et le commissaire aux comptes; tous les deux gagneront dans cette coopération. La coopération a pour objectif de rendre les travaux des deux parties plus rationnels et efficaces.

### 9.1. Coordination

La coordination entre l'auditeur interne et l'auditeur externe a été reconnue par les normes initiales depuis 1978. En effet, la norme 550<sup>117</sup>, intitulée « auditeurs externes », dispose : « *Le directeur de l'audit interne doit coordonner les efforts de l'audit interne et de l'audit externe.*

*01 Les travaux d'audit interne et d'audit externe doivent être coordonnés pour que l'étendue de l'audit soit adéquat et réduire les doubles emplois.*

*02 La coordination des efforts implique :*

- 1) des réunions périodiques pour discuter des questions d'intérêts mutuels,*
- 2) l'accès réciproque aux programmes d'audit et documents de travail,*
- 3) l'échange des rapports d'audit et des lettres de recommandations adressées à la direction,*
- 4) une compréhension commune des techniques, des méthodes et de la terminologie d'audit. »*

Il est bien dommage que lors de la révision des normes en 2000, l'IIA n'a pas consacré une norme dédiée à l'auditeur externe. La coordination entre l'auditeur interne et l'auditeur externe est traitée par les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne entant qu'un des autres fournisseurs internes et externes fournissant des services d'assurance et de conseil. En effet, la norme 2050 d'audit interne intitulé « Coordination » stipule que « Le responsable de l'audit interne devraient partager les informations et coordonner

---

<sup>117</sup> Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne version 1978.

---

les activités avec d'autres fournisseurs internes et externes fournissant des services d'assurance et de conseil afin d'assurer une couverture adéquate et de réduire les doubles des efforts. »

La coordination entre l'audit externe et l'audit interne est plus efficace lorsque des réunions ont lieu périodiquement. Ces réunions se dérouleront entre le responsable de l'audit interne et le commissaire aux comptes, accompagnés de leurs principaux collaborateurs, pour présenter les résultats les plus significatifs de leurs audits, orienter, enrichir et valoriser leurs travaux réciproques, se communiquer et si possible s'entendre sur le calendrier de leurs interventions.

Dans le cadre de cette coordination le responsable de l'audit interne doit s'assurer que le travail des auditeurs internes ne fait pas double emploi avec celui de l'auditeur externe. Les travaux de l'audit interne et de l'audit externe doivent être coordonnés afin que toutes les activités ou fonctions de l'organisation soient auditées sans redondance ou double emploi.

Il est important pour l'auditeur interne d'avoir accès aux courriers adressés par l'auditeur externe au management. Les points abordés dans ces courriers aident l'auditeur interne à planifier les domaines à auditer en priorité, dans le cadre de la planification à venir. Une fois la lettre de recommandation étudiée par le management et le Comité d'Audit et après la décision par ceux-ci d'engager des mesures correctives, le responsable de la Structure d'Audit Interne doit s'assurer que toute mesure appropriée a été prise et que tout suivi a été effectué.

In fini, dans le cadre de cette coordination le responsable de la Structure d'Audit Interne peut accepter d'effectuer des travaux pour l'auditeur externe lors de la certification annuelle des comptes.

## 9.2. Évaluation de l'auditeur externe par l'auditeur interne

La surveillance des travaux du commissaire aux comptes est généralement du ressort du Comité d'Audit (MPA 2050 § 2). A la demande du Comité d'Audit, l'audit interne peut évaluer la performance du commissaire aux comptes.

---

---

L'évaluation des performances du commissaire aux comptes peut couvrir notamment les points suivants:

- connaissances et expériences professionnelles ;
- connaissance du secteur d'activité de l'organisation ;
- indépendance ;
- expertises directement liées à la mission ;
- anticipation des besoins de l'organisation et réactivité ;
- relative stabilité des principaux collaborateurs ;
- qualité des relations de travail ;
- respect des engagements contractuels ;
- valeur ajoutée des services rendus à l'organisation.

Le responsable de l'audit interne doit régulièrement évaluer la coordination entre l'audit interne et le commissaire aux comptes. Ces évaluations peuvent aussi inclure des appréciations sur l'efficacité et l'efficience des fonctions d'audit interne et du commissaire aux comptes et sur leur coût global.

### 9.3. **Évaluation de l'auditeur interne par l'auditeur externe**

Il ne s'agit pas ici de l'évaluation de l'Audit Interne telle qu'exigée par les normes 1300 relatives au programme assurance qualité et d'amélioration établies par l'IIA.

L'évaluation de l'audit interne effectuée par l'auditeur externe a une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures du commissaire aux comptes.

Pour procéder à l'évaluation des travaux de l'audit interne, les auditeurs internes sont guidés par une norme spécifique à savoir la norme ISA 610 « relative à l'utilisation des travaux des auditeurs internes ». Aussi, la norme SAS n° 65 (*Statement on Auditing Standards*) « Les considérations de l'audit eu égard l'audit interne dans le cadre de la fonction d'audit des comptes » établie par l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) pourrait guider les auditeurs externes dans l'évaluation de l'auditeur interne.

---

### 9.3.1. **Norme ISA 610**

Reconnaissant le fait qu'une coordination et une communication efficace entre les auditeurs externes et les auditeurs internes peuvent avoir un effet positif sur les travaux de l'audit externe, l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) a procédé en 2012 à la révision de la norme ISA 610<sup>118</sup>.

La norme ISA<sup>119</sup> 610 (révisé)<sup>120</sup> relative à l'utilisation des travaux des auditeurs internes vise à améliorer le rendement de l'auditeur externe en fournissant un cadre pour évaluer et utiliser les travaux de la fonction audit interne. La révision de la norme ISA 610 a été suivie par la révision de la norme ISA 315, relative à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalie significatives à travers la compréhension de l'entité et de son environnement, qui explique comment les travaux de la fonction audit interne peuvent être utiles à l'audit externe pour l'évaluation des risques.<sup>121</sup>

La norme ISA 610 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur externe lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux de la fonction audit interne pour obtenir des éléments probants.

Afin d'être en cohérence avec l'ISA 610 (révisée) l'IESBA<sup>122</sup> a publié le 28 février 2012 un projet de révision du code d'éthique et plus précisément de la définition de « l'équipe de mission ».

Au cours de la révision de la norme ISA 610, l'IESBA a examiné si les auditeurs internes qui fournissent une aide directe à l'auditeur externe peuvent être considérés comme membres de l'équipe de la mission et de ce fait, ils sont tenus d'être indépendants de l'entité objet de la mission d'audit. L'IESBA a conclu que

---

<sup>118</sup> Press releases le 23 mars 2012. <http://www.ifac.org/news-events/2012-03/iaasb-strengthens-standard-using-work-internal-auditors>

<sup>119</sup> ISA : International Standards on Auditing

<sup>120</sup> Norme révisée en 2012 par International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

<sup>121</sup> Press releases le 23 mars 2012. <http://www.ifac.org/news-events/2012-03/iaasb-strengthens-standard-using-work-internal-auditors>

<sup>122</sup> IESBA : International Ethics Standards Board for Accountants

---

ces personnes ne répondent pas à la définition d'un membre de l'équipe de mission.

L'IESBA propose la définition suivante de « l'équipe de mission »<sup>123</sup> : « Equipe de mission : Tous les partenaires et le staff réalisant la mission ainsi que tout individu engagé par le cabinet ou le réseau de cabinet qui effectue des travaux d'assurance dans la mission. Il est exclu les experts engagés par le cabinet ou le réseau de cabinet. Egalement, il est exclu les membres de la fonction audit interne, au sein du client objet de la mission, qui fournissent une aide directe à l'auditeur externe dans le sens de la norme ISA 610. »

Le projet de révision de la définition de l'équipe de mission précise que les auditeurs internes fournissant une assistance directe en conformité avec la norme ISA 610 ne doivent pas être considérés comme faisant partie de l'équipe de mission. Par conséquent, ils ne sont pas tenus de répondre aux exigences d'indépendance qui s'appliquent aux membres de l'équipe de mission.<sup>124</sup>

Le champ de la norme ISA 610 couvre ce qui suit<sup>125</sup> :

- Les responsabilités de l'auditeur externe en cas où il programme d'utiliser les travaux de la fonction audit interne pour obtenir des éléments probants.
- La norme ISA 610 ne s'applique pas lorsqu'il n'existe pas au sein de l'entité une fonction d'audit interne.
- S'il existe une fonction d'audit interne au sein de l'entité, les exigences de la norme ISA 610 ne s'appliquent pas si :
  - les responsabilités et les activités de la fonction audit interne ne sont pas pertinentes pour l'audit externe,

---

<sup>123</sup> Exposure draft : Proposed change to the definition of "Engagement Team" 28 février 2012 p 9. <http://www.ifac.org/publications-resources/proposed-change-definiton-engagement-team>

<sup>124</sup> Exposure draft : Proposed change to the definition of "Engagement Team" 28 février 2012 p 8. <http://www.ifac.org/publications-resources/proposed-change-definiton-engagement-team>

<sup>125</sup> Introduction de la norme ISA 610 révisée p 4.

---

- les résultats de l'évaluation préliminaire de la fonction audit interne, basée sur la norme ISA 315 (révisée), ne sont pas satisfaisants pour obtenir des éléments probants.

Rien dans la norme ISA 610 révisée n'oblige l'auditeur externe à utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature, le calendrier, l'étendu ou les procédures utilisées. Il reste du ressort de l'auditeur externe d'arrêter sa stratégie globale d'audit.

- *Dans certaines juridictions, l'auditeur externe peut être interdit ou limitée dans une certaine mesure, par la loi ou la réglementation, de l'utilisation des travaux de la fonction audit interne. Les normes ISA ne remplacent pas les lois ou règlements qui régissent l'audit des états financiers. Ces interdictions ou restrictions n'empêcheront pas les auditeurs externes donc de se conformer à des normes ISA.*

#### □ **Responsabilité de l'auditeur externe**

L'auditeur externe a l'entière responsabilité de l'opinion exprimée au sujet des états financiers de l'entité. Cette responsabilité n'est pas réduite lorsqu'il utilise, dans le cadre de sa mission, les travaux de la fonction audit interne.<sup>126</sup>

#### □ **Utilisation des travaux de la fonction audit interne**

L'auditeur externe doit déterminer si les travaux de la fonction audit interne peuvent être utilisés à des fins de la mission d'audit en évaluant ce qui suit<sup>127</sup> :

- Dans quelle mesure le positionnement organisationnel, les politiques et les procédures assurent l'objectivité et l'indépendance des auditeurs internes ;
- Le niveau de compétence de la fonction audit interne ;
- Que la fonction audit interne applique une approche systématique et méthodique, y compris le contrôle qualité.

---

<sup>126</sup> Introduction de la norme ISA 610 révisée p 5.

<sup>127</sup> Paragraphe 13 de la norme ISA 610 révisée p 6.

---

Si l'auditeur interne envisage d'utiliser les travaux de la fonction audit interne, il doit discuter avec elle son programme de travail en tant que base de coordination de leurs activités respectives.<sup>128</sup>

L'auditeur externe doit lire les rapports de la fonction audit interne concernant les travaux dont il envisage utiliser afin d'obtenir une compréhension de la nature et l'étendue des procédures d'audit réalisées et les résultats y afférents.<sup>129</sup>

L'auditeur externe doit développer des procédures suffisantes pour l'évaluation de la fonction audit interne dans son ensemble en relation avec les travaux qu'il envisage utiliser afin de déterminer leur adéquation avec les objectifs de sa mission. L'auditeur externe évalue, notamment, si<sup>130</sup> :

- Les travaux de la fonction audit interne ont été convenablement planifiés, réalisés, supervisés, revus et documentés ;
- Des éléments probants suffisants ont été obtenus permettant à la fonction audit interne de tirer des conclusions raisonnables ;
- Les conclusions tirées sont en adéquation avec le contexte et les circonstances de même les rapports préparés sont étayés par les travaux réalisés.

La nature et l'étendue des procédures d'audit de l'auditeur externe doivent prendre en considération son évaluation de<sup>131</sup> :

- Le montant du jugement en question ;
- L'évaluation du risque significatif d'anomalie ;
- Dans quelle mesure le positionnement organisationnel, les politiques et les procédures assurent l'objectivité et l'indépendance des auditeurs internes ;
- Le niveau de compétence de la fonction.

L'auditeur externe doit inclure la réexécution d'une partie des travaux.

---

<sup>128</sup> Paragraphe 19 de la norme ISA 610 révisée p 7.

<sup>129</sup> Paragraphe 20 de la norme ISA 610 révisée p 7.

<sup>130</sup> Paragraphe 21 de la norme ISA 610 révisée p 7.

<sup>131</sup> Paragraphe 22 de la norme ISA 610 révisée p 7.

---

L'auditeur externe doit aussi évaluer si ses conclusions, concernant la fonction audit interne, du paragraphe 13 de la présente norme ainsi que la détermination de la nature et l'étendu de l'utilisation des travaux de la fonction audit interne des paragraphes 16 et 17 de la présente norme, demeurent appropriées.<sup>132</sup>

□ **Évaluation de la fonction audit interne**

**Objectivité et compétence**

Les facteurs qui peuvent influencer l'avis de l'auditeur externe dans l'évaluation de l'objectivité de la fonction audit interne sont<sup>133</sup> :

- Le positionnement organisationnel, les pouvoirs et les responsabilités de la fonction audit interne qui permettra aux auditeurs internes de s'acquitter de leurs tâches sans ingérences.
- L'existence de conflit d'intérêt qui peut influencer le jugement professionnel des auditeurs internes.
- L'accomplissement de la fonction audit interne des responsabilités opérationnelles ou des fonctions incompatibles.
- L'existence d'un droit de regard et de supervision des responsables de la gouvernance sur la fonction audit interne.
- L'existence des contraintes ou des restrictions imposées à la fonction audit interne par la direction ou les responsables de la gouvernance.
- L'appartenance des auditeurs internes à des organisations professionnelles appropriées qui les obligent à se conformer à des normes professionnelles relatives à l'objectivité.

Les facteurs qui peuvent influencer l'avis de l'auditeur externe dans l'évaluation de la compétence de la fonction audit interne sont<sup>134</sup> :

- L'adéquation des ressources de la fonction audit interne avec la taille de l'entité et la nature de ses opérations.

---

<sup>132</sup> Paragraphe 23 de la norme ISA 610 révisée p 8.

<sup>133</sup> Paragraphe A 7 de la norme ISA 610 révisée p 10 - 11.

<sup>134</sup> Paragraphe A 8 de la norme ISA 610 révisée p 11.

---

- L'établissement des procédures de recrutement, de formation et d'affectation des auditeurs internes aux missions d'audit.
- La formation technique et professionnelle des auditeurs internes dans le domaine d'audit. Un des critères pertinents d'évaluation de cet aspect peut être la détention des auditeurs internes des distinctions professionnelles et de l'expérience.
- La possession des auditeurs internes des connaissances requises relatives aux reportings financiers de leur entité ainsi que le référentiel comptable applicable.
- L'appartenance des auditeurs internes à une organisation professionnelle appropriée qui les oblige à se conformer à des normes professionnelles relatives entre autre à la formation professionnelle continue.

### **Application d'une approche systématique et méthodique**

L'application d'une approche systématique et méthodique pour la planification, réalisation, supervision, revue et la documentation des activités de la fonction audit interne. Ceci distingue les activités de la fonction audit interne des autres activités de contrôle et de surveillance qui peuvent avoir lieu au sein de l'entité<sup>135</sup>.

Les facteurs qui peuvent avoir un impact pour que l'auditeur externe détermine si la fonction audit interne applique une approche systématique et méthodique sont<sup>136</sup> :

- L'existence, la pertinence et l'utilisation des procédures documentées d'audit interne qui couvrent plusieurs domaines tels que : l'évaluation des risques, les programmes de travail, la documentation et les reportings, la nature et l'étendu de ce qui en rapport avec la taille et le contexte de l'entité.
- L'existence au niveau de la fonction audit interne des politiques et procédures appropriées relatives au contrôle qualité, par exemple :

---

<sup>135</sup> Paragraphe A 10 de la norme ISA 610 révisée p 11.

<sup>136</sup> Paragraphe A 11 de la norme ISA 610 révisée p 11 - 12.

---

---

les politiques et procédures décrites dans la norme ISQC 1<sup>137</sup> qui seraient applicables à une fonction audit interne (telles que celles relatives au leadership, ressources humaines et la réalisation des missions) ; ou le contrôle qualité exigé par les standards établies par les organisations professionnelles des auditeurs internes. Ces organisations professionnelles peuvent établir des exigences plus strictes telles que des évaluations externes périodiques de la qualité.

□ **Exemples des travaux de la fonction audit interne que l'auditeur externe peut utiliser**<sup>138</sup>

L'auditeur externe peut utiliser des travaux effectués par l'auditeur interne tels que :

- Test de l'efficacité des contrôles ;
- Observations et inventaires des stocks ;
- Traçabilité des transactions, à travers le système d'information, pertinente pour le reporting financier ;
- Test de la conformité aux exigences réglementaires ;

□ **Discussion et coordination avec la fonction audit interne**

Dans le cadre de détermination des domaines de coordination entre la fonction audit interne et l'auditeur externe, il est utile d'aborder les points suivants<sup>139</sup> :

- Le calendrier des travaux ;
- La nature du travail réalisé ;
- L'étendu du périmètre couvert par l'audit ;
- La taille des échantillons et les méthodes proposées de sélection des éléments ;
- La documentation des travaux effectués ;
- Les procédures de revue des rapports.

---

<sup>137</sup> ISQC 1 : International Standard on Quality Control établie par IFAC.

<sup>138</sup> Paragraphe A 16 de la norme ISA 610 révisée p 13.

<sup>139</sup> Paragraphe A 24 de la norme ISA 610 révisée p 14 - 15.

---

---

La coordination entre l'auditeur externe et la fonction audit interne est efficace lorsque, par exemple<sup>140</sup> :

- Des réunions sont tenues à des intervalles appropriés tout au long d'une période ;
- L'auditeur externe informe la fonction audit interne de toutes les questions pouvant avoir un impact sur elle ;
- L'auditeur externe est informé et a accès aux rapports de la fonction audit interne, de même il est informé de toutes les questions importantes quant celles-ci sont susceptibles d'avoir un impact sur le travail de l'auditeur externe et de sorte que l'auditeur externe est en mesure d'examiner les effets de ces questions sur la mission d'audit.

### 9.3.2. **Norme SAS 65**

La norme SAS 65 a été publiée en 1992. Depuis cette date la définition de l'audit interne, le code de déontologie ainsi que les normes internationales de la pratique de l'audit interne ont fait l'objet d'une importante modification. C'est pour cette raison que la SAS 65 doit être mise à jour afin de prendre en compte le nouveau cadre des pratiques professionnelles de l'audit interne.

La SAS 65 (*Statement on Auditing Standards no.65*) est une norme Américaine établie par l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) en 1992. Elle constitue un guide, utilisé par les auditeurs externes pour déterminer dans quelle mesure ils peuvent :

- se fier aux travaux des auditeurs internes ;
- se faire aider par les auditeurs internes d'une manière directe dans le cadre de leur mission d'audit.

Cette norme fournit à l'auditeur externe un guide pour décider dans quelle mesure les travaux de l'audit interne peuvent l'aider dans la certification des comptes conformément aux normes généralement acceptées. Elle constitue un guide d'évaluation de l'audit interne par l'audit externe.

---

<sup>140</sup> Paragraphe A 25 de la norme ISA 610 révisée p 15.

---

---

□ **Obtenir des informations sur la fonction audit interne**

Selon la norme SAS 65<sup>141</sup> l'auditeur externe doit obtenir des informations concernant la fonction audit interne auprès du management et du personnel de l'audit interne. Ces informations sont relatives :

- au statut organisationnel au sein de l'entité,
- à l'application des normes internationales de la pratique professionnelle de l'audit interne,
- au plan d'audit incluant la nature, les délais et l'étendu des travaux d'audit,
- à l'accès aux enregistrements et à l'existence des limites du champ d'intervention.

□ **Évaluation de la compétence et de l'objectivité des auditeurs internes**

**Compétence des auditeurs internes**<sup>142</sup>

Lorsque l'auditeur externe évalue la compétence des auditeurs internes il doit obtenir ou mettre à jour les informations, sur une période de plusieurs années, relatives aux facteurs suivants :

- ✓ Le niveau d'éducation ;
- ✓ L'expérience professionnelle ;
- ✓ La certification professionnelle ;
- ✓ La formation continue ;
- ✓ Les politiques et les procédures d'audit ;
- ✓ Les programmes d'audit ;
- ✓ Les pratiques dans le cadre des missions d'audit ;
- ✓ La supervision et la revue des activités des auditeurs internes ;
- ✓ La qualité des documents de travail, du rapport et des recommandations ;
- ✓ L'évaluation de performance des auditeurs internes.

---

<sup>141</sup> SAS n° 65 section « Obtaining an Understanding of the Internal Audit Function » paragraphe 5 p 2.

<sup>142</sup> SAS n° 65 section « Assessing the Competence and Objectivity of the Internal Auditors » paragraphe 9 p 4.

---

---

### **Objectivité des auditeurs internes**<sup>143</sup>

Lorsque l'auditeur externe évalue l'objectivité des auditeurs internes il doit obtenir ou mettre à jour des informations, sur une période de plusieurs années, relatives aux facteurs suivants :

- ✓ Le statut organisationnel du responsable de la fonction audit interne, notamment :
  - si l'auditeur interne relève d'une autorité suffisante pour assurer une large couverture du champ d'intervention en adéquation avec les retrouvailles et les recommandations des auditeurs internes,
  - si l'auditeur interne a accès direct et communique régulièrement avec le Conseil d'Administration, le comité d'audit ou les managers des entités auditées ;
  - si le Conseil d'Administration, le comité d'audit ou les managers des entités auditées suivent les décisions découlant des travaux des auditeurs internes.
- ✓ Les politiques pour maintenir l'objectivité des auditeurs internes vis-à-vis des domaines audités, notamment :
  - les politiques qui interdisent les auditeurs internes de réaliser des missions dans des domaines où leurs proches occupent des postes importants ou sensibles ;
  - les politiques qui interdisent les auditeurs internes de réaliser des missions d'audit dans des domaines où ils ont été récemment affectés ou bien il est prévu qu'ils seront affectés.

La norme SAS 65<sup>144</sup> autorise l'auditeur externe à utiliser les normes internationales de la pratique professionnelle de l'audit interne établies par l'IIA en tant que critères d'évaluation.

---

<sup>143</sup> SAS n° 65 section « Assessing the Competence and Objectivity of the Internal Auditors » paragraphe 10 pp 5-6.

<sup>144</sup> SAS n° 65 section « Assessing the Competence and Objectivity of the Internal Auditors » paragraphe 11 p 5.

---

---

Selon la norme SAS 65<sup>145</sup> les travaux des auditeurs internes peuvent avoir un effet sur la nature, les délais, et l'étendue des travaux de l'auditeur externe.

Ceci se matérialise à travers :

- les procédures utilisées par l'auditeur externe pour évaluer le système de contrôle interne de l'entité auditée (Le premier objectif de plusieurs fonctions d'audit interne consiste à examiner et d'évaluer les politiques, structures et procédures de contrôle interne. Les procédures utilisées par les auditeurs internes dans ce domaine peuvent fournir une information utile à l'auditeur externe<sup>146</sup>);
- les procédures utilisées pour évaluer les risques (l'auditeur externe évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers, les soldes comptables ou les transactions<sup>147</sup>);
- les procédures de base des travaux de l'audit externe (certaines procédures utilisées par l'audit interne peuvent fournir des preuves directes de la présence des anomalies significatives au niveau des soldes comptables ou transactions<sup>148</sup>).

#### □ **Coordination des travaux de l'audit externe avec les auditeurs internes**

Selon la norme SAS 65<sup>149</sup> s'il est attendu que les travaux des auditeurs internes ont un effet sur les procédures de travail de l'auditeur externe, alors il pourrait être efficace pour les deux parties qu'ils coordonnent leurs travaux à travers :

- la tenue de réunions périodiques,
- la planification des travaux d'audit,
- l'accès aux documents de travail des auditeurs internes,

---

<sup>145</sup> SAS n° 65 section « Effect of the Internal Auditors' Work of the Audit » paragraphe 12 p 5.

<sup>146</sup> SAS n° 65 section « Effect of the Internal Auditors' Work of the Audit » paragraphe 14 p 6.

<sup>147</sup> SAS n° 65 section « Effect of the Internal Auditors' Work of the Audit » paragraphe 14 p 6.

<sup>148</sup> SAS n° 65 section « Effect of the Internal Auditors' Work of the Audit » paragraphe 17 p 7.

<sup>149</sup> SAS n° 65 section « Coordination of the Audit Work With Internal Auditors » paragraphe 23 p 9.

---

- l'examen des rapports d'audit,
- la discussion des questions comptables et d'audit.

Selon la norme SAS 65<sup>150</sup> l'auditeur externe doit développer des procédures pour évaluer la qualité et l'efficacité des travaux des auditeurs internes. Pour le développement de ces procédures l'auditeur externe doit prendre en considération ce qui suit<sup>151</sup> :

- l'étendu des travaux des auditeurs internes est-il suffisant pour atteindre les objectifs de la mission ?
- les programmes d'audit sont adéquats,
- les documents de travail sont-ils convenablement préparés, y compris les preuves de supervision et de revues ?
- les conclusions sont-elles en adéquation avec les circonstances ?
- les rapports sont-ils soutenus par le résultat des travaux effectués ?

□ **Utilisation des auditeurs internes pour fournir une assistance directe à l'auditeur externe**

Selon la norme SAS 65<sup>152</sup> l'auditeur externe peut demander l'aide direct des auditeurs internes en leur demandant de réaliser des travaux pour son propre compte dans le cadre de sa mission d'audit de l'entité.

## 10. **Conclusion**

L'auditeur externe exprime une opinion sur les états financiers « si ceux-ci ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. »<sup>153</sup>. En conséquence, l'auditeur externe n'a pas pour rôle de fournir une assurance que les objectifs de l'entreprise seront

---

<sup>150</sup> SAS n° 65 section « Evaluating and Testing the Effectiveness of Internal Auditors' Work » paragraphe 24 p 10.

<sup>151</sup> SAS n° 65 section « Evaluating and Testing the Effectiveness of Internal Auditors' Work » paragraphe 25 p 10.

<sup>152</sup> SAS n° 65 section « Using Internal Auditors to Provide Direct Assistance to the Auditor » paragraphe 27 p 10.

<sup>153</sup> ISA 200 en vigueur à compter de 15 décembre 2009

---

atteints bien que, dans le cadre de sa mission, il évalue le système de contrôle interne et les risques, seulement, qui sont en relation avec la production et l'élaboration des états financiers.

Les auditeurs externes ont une influence notable sur la qualité des contrôles internes, en raison de leurs activités d'audit et notamment, de leurs entretiens avec la Direction Générale et le Conseil d'Administration ou le Comité d'Audit (s'il existe) ainsi que par leurs recommandations pour l'amélioration du contrôle interne<sup>154</sup>.

In fini, la responsabilité de donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des opérations et l'atteinte des objectifs incombe à l'auditeur interne que ce soit dans le cadre des missions d'assurance ou de conseil à travers l'évaluation de l'efficacité des processus de contrôle interne, de management risques et de gouvernance d'entreprise.

---

<sup>154</sup> Document de comité de Bâle « L'audit interne dans les banques et les relations des autorités de tutelle avec les auditeurs » août 2001 p 16

---



---

## Le consultant externe

---

Le consultant externe est un spécialiste dans un domaine bien déterminé à qui une organisation fait appel pour l'aider ou l'assister à résoudre un problème ou à améliorer son environnement interne pour réaliser ses objectifs. Le consultant peut être un expert comptable, un conseiller en évaluation, un expert en enquêtes sur la fraude, un avocat, un expert en sécurité, un statisticien, un spécialiste des technologies de l'information etc.

Le consultant externe est mandaté par le Conseil d'Administration, la Haute Direction ou le responsable de la Structure d'Audit Interne si la charte d'audit le prévoit.

Le consultant pourra apporter de la valeur à l'organisation du fait qu'il a une connaissance du monde extérieur, ce qui le fait bénéficier de référentiels que n'ont pas les auditeurs internes. A ce titre, par rapport à la fonction et aux missions de l'audit interne les missions du consultant externe présentent, selon Jacques RENARD, quatre caractéristiques<sup>155</sup>:

«

- *le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié, correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de ce domaine ;*
- *il est missionné pour un objectif bien précis et sa mission est, en général, fixée dans la durée;*
- *il travaille pour un responsable déterminé : celui qui a sollicité ses avis et va donc rester « propriétaire » de son rapport. Ce responsable peut être la Direction Générale, mais ce peut être également un manager spécifique dans un domaine particulier ;*

---

<sup>155</sup> Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne 7<sup>ème</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles Deuxième tirage 2010- p 90.

---

- *selon les termes de sa mission, son rôle peut aller du simple diagnostic de l'existant, jusqu'à la préconisation de nouvelles organisations ou moyens et une participation à leur mise en œuvre. C'est souvent le cas des organisateurs.*

»

### **1. Similitudes entre l'auditeur interne et le consultant externe**

L'auditeur interne et le consultant externe sont deux professionnels méthodologues, observateurs, pédagogues, pilotes de mission, créatifs et analystes.

- Méthodologues : ils connaissent et savent mettre en œuvre dans des contextes variés des méthodes éprouvées ou qu'ils ont créées eux-mêmes.
- Observateurs : Ils savent collecter des informations pertinentes, recueillir les faits et poser les questions adéquates en fonction des objectifs de leurs missions.
- Pédagogues : Ils adoptent une attitude d'empathie, possèdent une grande capacité d'écoute. Ils sont des spécialistes en communication écrite et orale.
- Pilotes de mission : Ils savent planifier et organiser les différentes étapes de la mission. Ils motivent et animent leur équipe.
- Créatifs : Ils impulsent le changement, catalysent les bonnes volontés internes et proposent des remèdes, des recommandations et des axes de progrès.
- Analystes : Ils donnent leurs visions, ils apportent des éclairages nouveaux et indépendants et ils fournissent des diagnostics et des analyses causales des problèmes identifiés.

L'auditeur interne et le consultant externe maîtrisent un ensemble de techniques et d'outils de collecte d'information, d'analyse, de résolution de problèmes et de synthés. En effet, les missions de l'audit interne et les missions se déroulent presque de la manière comme le montre le tableau suivant :

<b>Étapes d'une mission du consultant externe<sup>156</sup></b>	<b>Étapes d'une mission de l'audit interne</b>
1. Analyser les besoins du demandeur ou donneur d'ordre.	1. Élaborer ou exploiter la cartographie des risques
2. Proposer un contenu répondant parfaitement aux besoins.	2. Élaborer le plan d'audit
3. Convaincre le donneur d'ordre de choisir le consultant.	3. Discuter et valider le plan d'audit avec le Conseil d'Administration et la Haute Direction.
4. Établir le contrat et négocier le prix.	4. Préparer l'ordre de mission et le faire signer par le faire signer par la Haute Direction.
5. Démarrer la mission.	5. Démarrer la mission.
6. Rechercher des informations sur terrain.	6. Rechercher des informations sur le terrain.
8. Rester en contact avec le donneur d'ordre tout au long de la mission.	7. Rester en contact avec la Haute Direction et coopérer avec les audités.
9. Analyser les problèmes et les dysfonctionnements.	9. Analyser les problèmes et les dysfonctionnements.
10. Construire un plan d'action.	Construire un plan d'action.
11. Animer un groupe de travail.	11. Animer l'équipe de la mission
12. Accompagner le changement.	12. Suivre la réalisation du plan d'action.
13. Rédiger un rapport d'avancement et un rapport de synthèse.	13. Rédiger un rapport intermédiaire lorsque la nature de la mission l'impose.
14. Présenter ses résultats et faire des recommandations.	14. Discuter les résultats avec les audités et faire des recommandations.
15. Faire le bilan en fin de la mission.	15. Tenir une réunion de validation des résultats avec les audités.
16. L'efficacité personnelle du consultant.	16. L'efficacité professionnelle de l'auditeur interne.

<sup>156</sup> Ces étapes sont présentées par Pierre-Michel DO MARCOLINO dans son ouvrage « Les meilleurs pratiques du consultant » édition d'organisation 2008, p 14.

## **2. Coopération de l'audit interne avec le consultant externe**

L'audit interne s'intéresse à toutes les activités, toutes les fonctions, tous les processus d'une organisation sans restriction aucune. Il doit posséder ou acquérir les connaissances, les aptitudes et les compétences techniques nécessaires à l'exercice de ses responsabilités (normes 1200 et 1210).

En outre il est évident que l'Audit Interne ne peut disposer du personnel possédant collectivement toutes les connaissances et expériences indispensables pour mener correctement tous les travaux d'audit. En effet il n'est pas demandé des auditeurs internes d'être des experts dans tous les domaines:

- l'auditeur n'est pas censé posséder l'expertise d'une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes (norme 1210.A2) ;
- l'auditeur n'est pas censé posséder l'expertise d'un auditeur dont la responsabilité première est l'audit informatique (norme 1210.A3).

Le code de déontologie demande de l'auditeur interne de ne s'engager que dans des travaux pour lesquels il possède les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires. En cohérence avec cette exigence, les normes professionnelles d'audit interne (1210.A1 et 1210.C1) incitent les auditeurs internes à recourir à l'assistance d'un consultant externe. En effet, le recours à des prestations externes, au partenariat ou à la sous-traitance dans certaines missions peut, dès lors, s'avérer indispensable.

L'audit interne peut faire appel à des prestataires de service notamment dans les cas suivants (MPA 1210.A1-1 § 3<sup>157</sup>):

- réalisation des objectifs de la mission selon les échéances prévues ;
- missions d'audit nécessitant un savoir-faire et des connaissances particuliers dans des domaines tels que les technologies de l'information, les statistiques, la fiscalité ou les langues étrangères;

---

<sup>157</sup> Publication : 1er janvier 2011 Révision : décembre 2011

---

- évaluation d'actifs tels que terrains et immeubles, œuvres d'art, pierres précieuses, investissements et instruments financiers complexes ;
- détermination des quantités ou caractéristiques physiques de certains biens tels que minerais et réserves de pétrole ;
- évaluation des travaux achevés et restant à achever dans le cadre de contrats en cours ;
- enquêtes sur la fraude et la sécurité ;
- évaluations réalisées selon des méthodes particulières telles que les calculs actuariels concernant les engagements liés aux avantages sociaux ;
- interprétation de la législation, de la réglementation et des normes techniques ;
- évaluation du programme d'assurance et d'amélioration qualité de l'activité d'audit interne conformément aux Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'audit ;
- fusions et acquisitions ;
- conseil en matière de management des risques ou d'autres sujets.

Lorsque l'audit interne fait appel aux prestations d'un consultant externe, il doit évaluer sa compétence, son indépendance et son objectivité au vu des particularités de la mission à accomplir (MPA 1210.A1 § 4).

---



---

## La démarche « Risk Control Self Assessment »

---

Nous avons présenté dans les chapitres précédents le positionnement de l'Audit Interne par rapport à des métiers bien identifiés ayant un objet, des objectifs et des outils spécifiques. Dans ce chapitre nous allons positionner l'Audit Interne par rapport à une démarche connue sous le nom Control Self Assessment (CSA) ou Risk Control Self Assessment (RCSA).

La démarche Risk Control Self Assessment (Auto Évaluation des Risques et des Contrôles) a vu le jour dans les pays anglo-saxons dans les années quatre vingt du vingtième siècle. Elle est définie comme un processus initié par la Haute Direction, supportée par la hiérarchie et mise en œuvre et utilisée par les opérationnels pour évaluer les risques et les contrôles propres à leurs activités.

La démarche RCSA permet aux organisations de s'assurer que les objectifs sont connus par les opérationnels à tous les niveaux, que les risques qui entravent ou freinent l'atteinte de ces objectifs sont identifiés et évalués et que les contrôles pour les maîtriser sont appropriés et efficaces.

Le terme clé de cette démarche est « auto-évaluation » qui signifie l'évaluation par soi-même de ses propres risques et actions de contrôle. Chaque employé a la responsabilité de vérifier que les risques inhérents à ses activités sont identifiés et maîtrisés.

Le Risk Control Self Assessment consiste à (figure 3.5):

- ✓ identifier les objectifs ;
  - ✓ identifier les risques ;
  - ✓ évaluer les risques ;
  - ✓ évaluer les contrôles ;
  - ✓ proposer des améliorations des contrôles ;
  - ✓ mettre en place les contrôles ;
-

✓ réévaluer.

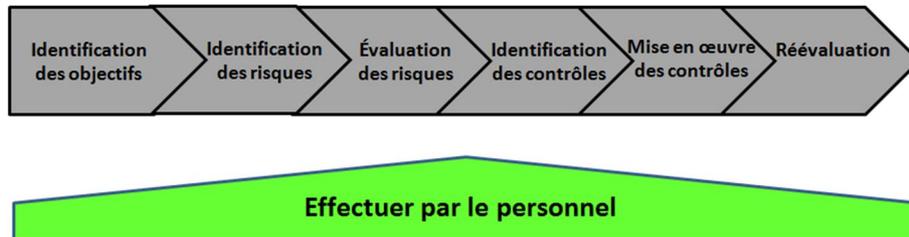


Figure 3.5

Nous pouvons, aussi, présenter la structure de la démarche RCSA comme suit (figure 3.6)

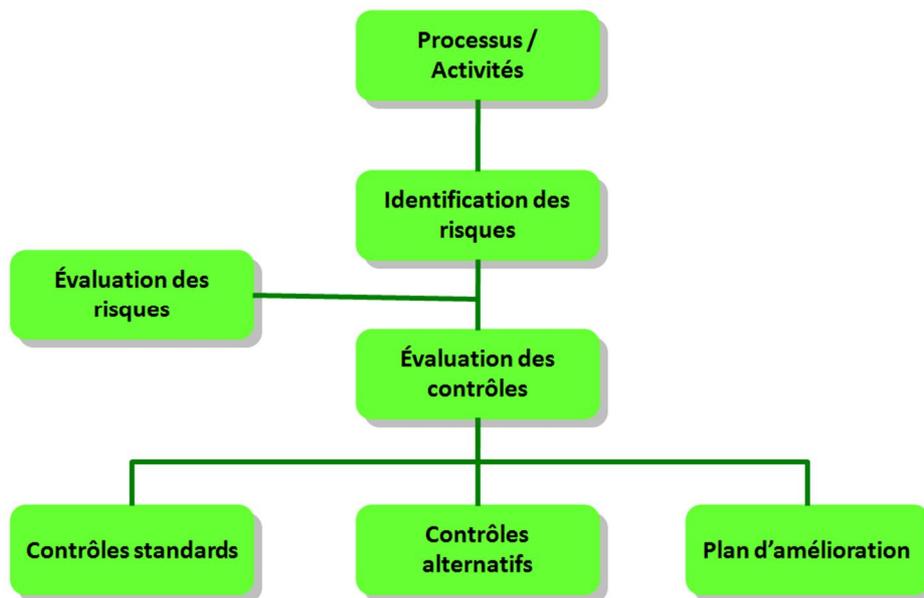


Figure 3.6

## 1. Acteurs de la démarche RCSA

Le succès de la mise en place de la démarche RCSA nécessite l'intervention de quatre acteurs : la Haute Direction, le Management, les Opérationnels et l'Animateur.

### □ **La Haute Direction**

Elle prend la décision de la mise en œuvre du processus RCSA, décide de l'utilisation qui en sera faite, désigne l'animateur et approuve le cadre de référence de contrôle interne, la méthode et les outils utilisés. Elle est le pilote de ce projet.

### □ **Le Management**

Il apporte son point de vue sur la pertinence des moyens et des outils et mobilise ses équipes pour la mise en place et l'évaluation des contrôles. Et enfin, il valide les plans d'actions et en vérifie leur mise en œuvre.

### □ **Les Opérationnels**

Ils sont au cœur de la démarche RCSA, ils effectuent les travaux d'auto-évaluation et proposent les plans d'action afin d'améliorer les contrôles. C'est de leur implication et dynamisme que dépendra la réussite de cette démarche.

### □ **L'Animateur**

Il est le garant de l'efficacité du processus RCSA, son rôle consiste notamment à :

- animer les ateliers de travail ;
  - assurer la formation des opérationnels dans le domaine du risque et contrôle interne ;
  - élaborer et communiquer les rapports des résultats des ateliers ;
  - assurer le suivi des plans d'action.
-

## 2. L'Audit Interne et la démarche RCSA

La Structure d'Audit Interne est une partie prenante du projet RCSA dans la mesure où elle peut apporter son expertise à l'animateur pour les phases amont de la réalisation de ce projet.

Lors du démarrage du processus RCSA la Structure d'Audit Interne peut être chargée de la fonction « animateur RCSA », mais à condition d'en se désengager une fois que la démarche soit convenablement mise en place.

La démarche RCSA ne peut pas remplacer en aucune façon le rôle assigné à la Structure d'Audit Interne à savoir donner l'assurance et évaluer les processus de management des risques et du contrôle interne. Du fait que la démarche RCSA est considérée en tant que telle comme faisant partie du processus de contrôle, elle sera couverte par le champ d'intervention de l'audit et de ce fait faire l'objet de mission d'audit.

Afin d'appréhender la différence entre la démarche RCSA et la démarche d'Audit Interne nous présentons dans le tableau suivant une analyse comparative entre ces deux démarches :

<b>Audit Interne</b>	<b>Risk Control Self Assessment</b>
Rapport final établi par les auditeurs internes.	Rapport final établi par le management.
Les analyses et les opinions sur les contrôles sont déterminées par les auditeurs internes.	Les analyses sur les contrôles sont conduites par les équipes de travail et les opinions sont exprimées par le management.
Le management et les auditeurs évaluent les risques.	Le management et les équipes de travail évaluent les risques.
Les analyses sont effectuées à travers les interviews et la revue des documents.	Les analyses sont effectuées à travers des ateliers où les équipes de travaux/management évaluent les contrôles. De même, des enquêtes

	sont utilisées.
Les auditeurs internes proposent des recommandations pour améliorer les contrôles.	Le management/les équipes de travail adoptent des améliorations des contrôles.

---



---

**TITRE IV**  
**L'AUDIT INTERNE**  
**ET L'ASSURANCE QUALITÉ**

---



## Concepts associés à la qualité

---

### 1. Définitions

Avant d'aborder le vif du sujet sur le programme d'assurance qualité et d'amélioration, il est utile de rappeler quelques notions clés se rapportant à la qualité. Pour ce faire nous allons se référer à la norme ISO 9000:2005.

**La qualité** : aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences.

Le terme « intrinsèque », par opposition à « attribué », signifie présent dans quelque chose, notamment en tant que caractéristique permanente.

**Une exigence** : besoin ou attente formulés, habituellement implicites, ou imposés.

Habituellement implicite signifie qu'il est d'usage ou de pratique courante pour l'organisme, ses clients et les autres parties intéressées.

**La partie intéressée** : personne ou groupe de personnes ayant un intérêt dans le fonctionnement ou le succès d'un organisme.

**La satisfaction du client** : perception du client sur le niveau de satisfaction de ses exigences.

Les réclamations des clients sont un indicateur habituel d'un faible niveau de satisfaction du client, mais leur absence n'implique pas nécessairement un niveau élevé de satisfaction du client.

**Le management de la qualité** : activité coordonnée permettant d'orienter et de contrôler un organisme en matière de qualité.

**L'assurance de la qualité** : partie du management de la qualité visant à donner confiance en ce que les exigences des clients seront satisfaites.

---

**L'amélioration de la qualité** : partie du management de la qualité axée sur l'accroissement de la capacité à satisfaire aux exigences des clients.

**L'amélioration continue** : activité régulière permettant d'accroître la capacité à satisfaire les exigences des clients.

## 2. Amélioration continue de la qualité

L'amélioration continue de la qualité a été développée par William Edwards Deming à travers la célèbre roue qui porte son nom. Cette roue comporte 4 phases à enchaîner successivement afin de s'inscrire dans une démarche d'amélioration continue (figure 4.1).

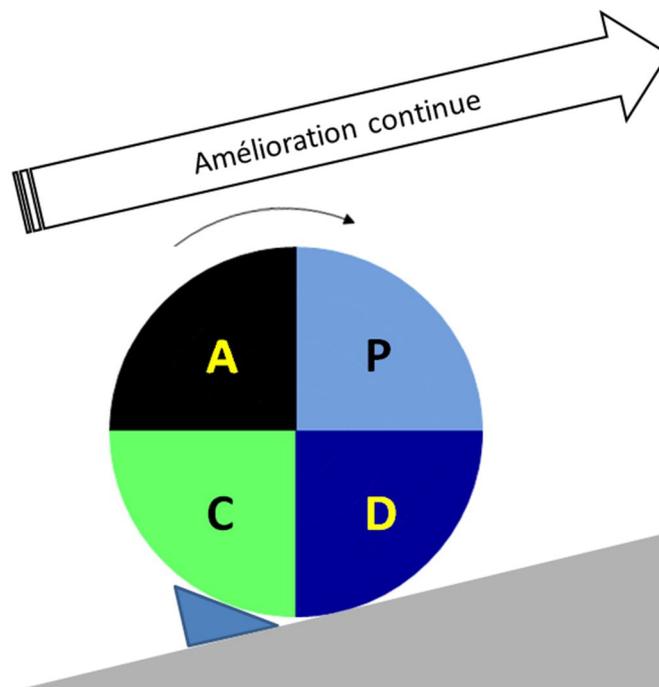


Figure 4.1

Les lettres PDCA désignent les quatre phases de la démarche d'amélioration continue :

- ❖ La première phase « Plan » (planifier) : consiste à :
    - identifier et analyser les causes du problème (dysfonctionnement, non-conformité ...) en utilisant des outils tels que le QOQOCCP, le diagramme Ishikawa ou les 5 pourquoi ;
    - préparer un plan d'action.
  
  - ❖ La deuxième phase « Do » (faire) : consiste à réaliser les actions prévues.
  
  - ❖ La phase « Check » (vérifier) : consiste à vérifier les résultats et les comparer avec ce qui est prévu.
  
  - ❖ La phase « Act » (agir) : consiste à corriger et à prendre les décisions qui s'imposent en identifiant les causes des écarts entre le réalisé et le prévu. Et ainsi, un nouveau cycle de la roue démarre.
-



---

## Historique et état des lieux de l'Assurance qualité et d'amélioration

---

L'assurance qualité de l'audit interne est un processus continu dont la finalité est d'apporter une réponse à une question principale : comment garantir la satisfaction des exigences des clients de l'audit interne? Autrement dit comment garantir la qualité ?

Les clients de l'audit interne exigent des services dont les caractéristiques répondent à leurs besoins et à leurs attentes. Ces besoins et attentes sont exprimés dans la définition de l'audit interne comme suit :

- donner l'assurance sur le respect de la réglementation en vigueur, les instructions et les procédures internes ;
- donner des conseils en fonction de la demande du mandataire ;
- apporter de la valeur à l'organisation ;
- améliorer les opérations de l'organisation ;
- aider l'organisation à atteindre ses objectifs ;
- adopter une approche systématique et méthodique ;
- évaluer et améliorer l'efficacité du processus de management des risques ;
- évaluer et améliorer l'efficacité du processus de contrôle interne ;
- évaluer et améliorer l'efficacité du processus de gouvernance d'entreprise.

### 1. Aperçu historique

L'objectif de cette aperçu historique est de mettre en exergue l'importance de l'assurance qualité et de l'amélioration continue pour l'audit interne.

L'assurance qualité est une question de plus haute importance pour l'IIA et les professionnels de l'audit interne. Ceci s'est traduit dans les normes de l'audit interne dans leur première version publiée en 1978, les Déclarations sur les

---

Normes d'Audit Interne -RNAI- (Statement on Internal Auditing Standards -SAIS-) et la publication de plusieurs travaux en la matière.

### 1.1. Les anciennes normes

La norme 560<sup>158</sup> sur l'assurance qualité dispose :

*« Le directeur de l'audit interne doit établir et maintenir un programme d'assurance qualité pour évaluer les opérations du département d'audit interne.*

*01 Le but de ce programme est de fournir une assurance raisonnable que le travail d'audit s'effectue en conformité avec les présentes Normes, la charte d'audit interne et les autres normes applicables. Un programme d'assurance qualité doit comprendre :*

- a. la supervision,*
- b. des revues internes,*
- c. des revues externes.*

*02 La supervision du travail des auditeurs internes doit être effectuée de façon permanente, de manière à assurer la conformité avec les normes d'audit interne, les politiques du département d'audit interne et les programmes d'audit.*

*03 Des revues internes doivent être effectuées périodiquement par des membres de l'audit interne pour apprécier la qualité du travail effectué. Ces revues doivent être effectuées de la même manière que n'importe quelle autre mission audit interne.*

*04 Des revues externes du département d'audit interne doivent être effectuées pour apprécier la qualité des travaux du département d'audit interne. Ces revues doivent être effectuées par des personnes qualifiées, indépendantes de l'organisation et qui ne se trouvent pas dans aucune situation réelle ou apparente de conflit d'intérêt.*

*De telles revues doivent être pratiquées au moins une fois tous les trois ans. À l'issue de chaque revue, un rapport formel doit être communiqué. Ce rapport doit formuler une opinion sur la manière dont le département d'audit interne se conforme aux Normes pour la Pratiques Professionnelle de l'Audit Interne*

---

<sup>158</sup> Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne version de 1978.

---

*et, le cas échéant, doit comprendre des recommandations en vue d'amélioration. »*

Cette norme a fait l'objet d'une révision en 1995 pour ajouter, clarifier et préciser le périmètre de l'évaluation tant interne qu'externe et le rôle des évaluateurs internes et externes.

## **1.2. La Déclaration sur les Normes d'Audit Interne**

L'IIA a publié en novembre 1986 la Déclaration sur les normes d'audit interne n°4 -DNAI n°4- Interne (Statement on Internal Auditing Standards -SAIS n°4-) interprétant et donnant des recommandations au sujet de la norme 560 relative à l'assurance qualité.

## **2. La pratique au niveau mondiale**

Le Common Body of Knowledge (CBOK) « l'Ensemble Commun de Connaissances » est défini par l'IIA<sup>159</sup> comme étant une référence vivante qui représente les connaissances collective d'une profession. Le CBOK fournit des informations sur la façon dont la profession se développe et comment elle est pratiquée dans le monde. Depuis 1972, la fondation de la recherche de l'IIA a réalisé six enquêtes dans le cadre de CBOK<sup>160</sup>.

Numéro de CBOK	Année	Nombre de pays	Nombre de répondants
I	1972	1	75
II	1985	2	340
III	1991	2	1.163
IV	1999	21	136
V	2006	91	9.366
VI	2010	107	13.582

<sup>159</sup> <https://na.theiia.org/iiarf/Pages/Common-Body-of-Knowledge-CBOK.aspx> page consultée le 28 août 2012.

<sup>160</sup> CBOK 2010 - Fondation de recherche de l'IIA.

Les enquêtes les plus importantes, de point de vue le nombre de personnes concernées et le type de sujets abordés été celles réalisées par l'IIA, dans le cadre du CBOK en 2006 et 2010 dont on présentera, ci-après, les résultats relatives à l'assurance qualité.

- À la question « Est-ce que vous avez mis en place un programme d'assurance qualité et d'amélioration conformément à la norme 1300 ? », les réponses été comme suit :

	<b>2006</b>	<b>2010</b>
Oui, actuellement en place	32,8 %	31,3 %
Sera mis en place au cours des douze prochains mois	21,9 %	21,8 %
Non planifier pour le mettre en place au cours des douze prochains mois	22,9 %	27,4 %
Non conforme à la norme 1300	7,3 %	13,6 %
Je ne sais pas	15,1 %	5,9 %
Total	100 %	100 %

Il ressort de ce tableau que seulement 32,8 % en 2006 des répondants ont déclaré avoir mis en place un programme d'assurance qualité et d'amélioration, ce taux à baissé en 2010 pour atteindre 31,3 %. Ceci signifie que 67,2 % en 2006 et 68,7 % en 2010 des répondants ont déclaré la non-conformité à la norme 1300.

- À la question « Quand vous avez fait appel dernièrement à une évaluation externe de la qualité conformément à la norme 1312 ? », les réponses été comme suit :

	2006	2010
Jamais	39,7 %	50,9 %
En cours de réalisation	7,6 %	----- <sup>161</sup>
Au cours des 12 derniers mois	16,5 %	13,0 %
Il y'a 1 à 3 années	9,5 %	15,1 %
Il y'a 4 à 5 années	2,1 %	6,4 %
Il y'a plus que 5 années	1,7 %	2,5 %
Évaluation externe non conforme à la norme 1312	5,0 %	7,1 %
Je ne sais pas	17,9 %	5,0 %
Total	100 %	100 %

Seulement 35,7 % en 2006 contre 34,5 % en 2010 des répondants déclarent être en conformité avec la norme 1312 qui préconise la réalisation des évaluations externes tous les cinq années.

39,7 % en 2006 et 50,9 % en 2010 des répondants déclarent n'avoir jamais fait recours à une évaluation externe.

Les deux enquêtes montrent qu'il reste un travail important à faire pour renverser les chiffres et avoir des taux de conformité qui sont satisfaisants dans le domaine du programme d'assurance qualité et d'amélioration.

---

<sup>161</sup> Réponse non prévue en 2010.

---



---

## Mise en place d'un programme d'assurance qualité et d'amélioration

---

### 1. Les normes d'assurance qualité et d'amélioration

Diriger et faire fonctionner la Structure d'Audit Interne avec efficacité nécessite de l'orienter et de le contrôler méthodiquement et en transparence. Cette démarche a été préconisée par la série 1300 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Cette série est composée des normes suivantes:

- Norme 1300 : Programme d'assurance qualité et d'amélioration.
- Norme 1310 : Exigences du programme d'assurance qualité et d'amélioration.
- Norme 1311 : Évaluation internes.
- Norme 1312 : Évaluation externes.
- Norme 1320 : Rapports relatifs au programme d'assurance qualité et d'amélioration.
- Norme 1321 : Utilisation de « conforme aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ».
- Norme 1322 : Indication de non-conformité.

### 2. Typologie d'évaluation

Selon les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne le programme d'assurance qualité et d'amélioration doit comprendre trois types d'évaluations :

- une surveillance continue de la performance de l'activité d'audit interne ;
  - des revues périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation ;
  - des évaluations externes.
-

Le programme d'assurance qualité et d'amélioration est conçu pour fournir une assurance raisonnable aux différentes parties prenantes que la Structure d'Audit Interne :

- ✓ réalise ses travaux en conformité avec : la charte d'audit, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, le code de déontologie et les procédures de gestion de l'audit interne ;
- ✓ fonctionne d'une manière efficace et efficiente ;
- ✓ est perçue par les parties prenantes comme une activité qui apporte de la valeur.

### **2.1. Surveillance continue**

La surveillance continue consiste à évaluer la conformité de l'activité d'audit interne à la définition de l'audit Interne, au code de déontologie et aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Elle doit être conduite à travers :

- ✓ la supervision des missions ;
- ✓ la revue régulière des documents et papiers de travail tout au long du déroulement de la mission par des personnes appropriées de l'équipe d'audit interne ;
- ✓ l'utilisation dans chaque mission des politiques et des procédures de gestion propre à l'audit interne ;
- ✓ le retour d'information des audités à travers des enquêtes qui leur sont adressées ;
- ✓ analyses des indicateurs de performance mise en place, tels que le respect des délais de la mission, acceptation des recommandations par les audités etc.

Le responsable de la Structure d'Audit Interne doit établir, une fois par ans ou une fois par semestre, selon ce qu'il est indiqué dans le programme d'assurance qualité et d'amélioration, un rapport relatif à la surveillance continue. Ce rapport doit être communiqué à la Haute Direction et au Conseil ou au Comité d'Audit (s'il existe).

---

## 2.2. Revue périodiques

Les revues périodiques consistent, en premier lieu, à évaluer la conformité avec la charte de l'audit interne, les normes, le Code de déontologie et, en second lieu, à évaluer l'efficacité et l'efficacités de l'audit interne pour répondre aux besoins des différentes parties prenantes.

Les revues périodiques peuvent être effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne. Les évaluations périodiques sont réalisées par le biais:

- ✓ des enquêtes semestrielles auprès des clients de l'audit interne ;
- ✓ les évaluations annuelles des risques dont l'objectif d'établir le plan annuel de l'audit interne ;
- ✓ les examens semestriels des performances, en se basant sur les dossiers de travail des missions, eu égard l'application des procédures d'audit interne et des normes ;
- ✓ l'examen des indicateurs de performance de l'audit interne.
- ✓ les rapports périodiques sur l'activité et la performance adressés au Conseil ou au Comité d'Audit.

Le responsable de la Structure d'Audit Interne doit communiquer, à la Haute Direction et au Conseil ou au comité d'audit, les résultats des revues périodiques.

## 2.3. Évaluation externe

Les évaluations externes consistent à donner une appréciation et une opinion par un évaluateur ou une équipe d'évaluateurs qualifiés qui fait/ont preuve de compétence dans deux domaines : la pratique professionnelle de l'audit interne et le processus d'évaluation externe.

Les évaluations externes couvrent un champ étendu qui comprend les éléments suivants de l'audit interne :

- ✓ La conformité avec les normes, le code de déontologie, la charte d'audit, les politiques, les procédures, les pratiques et les lois la réglementation en vigueur.
-

- ✓ Les attentes de l'audit interne telles qu'elles sont exprimées par le Conseil ou le comité d'audit, la Haute Direction et les managers opérationnels.
- ✓ L'intégration de l'audit interne dans le processus de gouvernance d'entreprise y compris sa relation avec les autres parties impliquées dans ce processus.
- ✓ Les techniques et les outils utilisés par l'audit interne.
- ✓ La diversité des connaissances, expériences et domaine de spécialisation au niveau de l'équipe d'audit.
- ✓ La valeur ajoutée de l'audit interne et sa contribution dans l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Le responsable de l'audit interne doit :

- communiquer les résultats des évaluations externes à la Haute Direction et le Conseil ou le comité d'audit,
- élaborer un plan d'action en réponse aux observations et recommandations contenues dans le rapport de l'évaluation externe,
- assurer le suivi de la mise en place de ce plan d'action et en informer la Haute Direction et le Conseil ou le comité d'audit à ce sujet.

### **3. L'intégration de la qualité dans les processus et les procédures**

La qualité en audit interne doit être prise en compte dès la mise en place et l'organisation de la Structure d'Audit Interne. Á cet effet, la qualité doit être considérée faisant partie intégrante et non quelque chose qui s'ajoute aux processus et aux procédures de l'audit interne.

Il doit y avoir une compréhension commune de ce qui est la qualité et partager une même culture concernant la qualité au sein de l'équipe des auditeurs internes.

La figure 4.2 fournit un cadre de référence<sup>162</sup> pour l'intégration de l'assurance qualité et l'amélioration continue dans une activité d'audit interne. Ce cadre tient

---

<sup>162</sup> « Practice Guide Quality Assurance and Improvement Program » document préparé par l'IIA- mars 2012.

---

compte de trois activités ou sections distinctes au sein d'une activité d'audit interne: la gouvernance, la pratique professionnelle, et la communication.

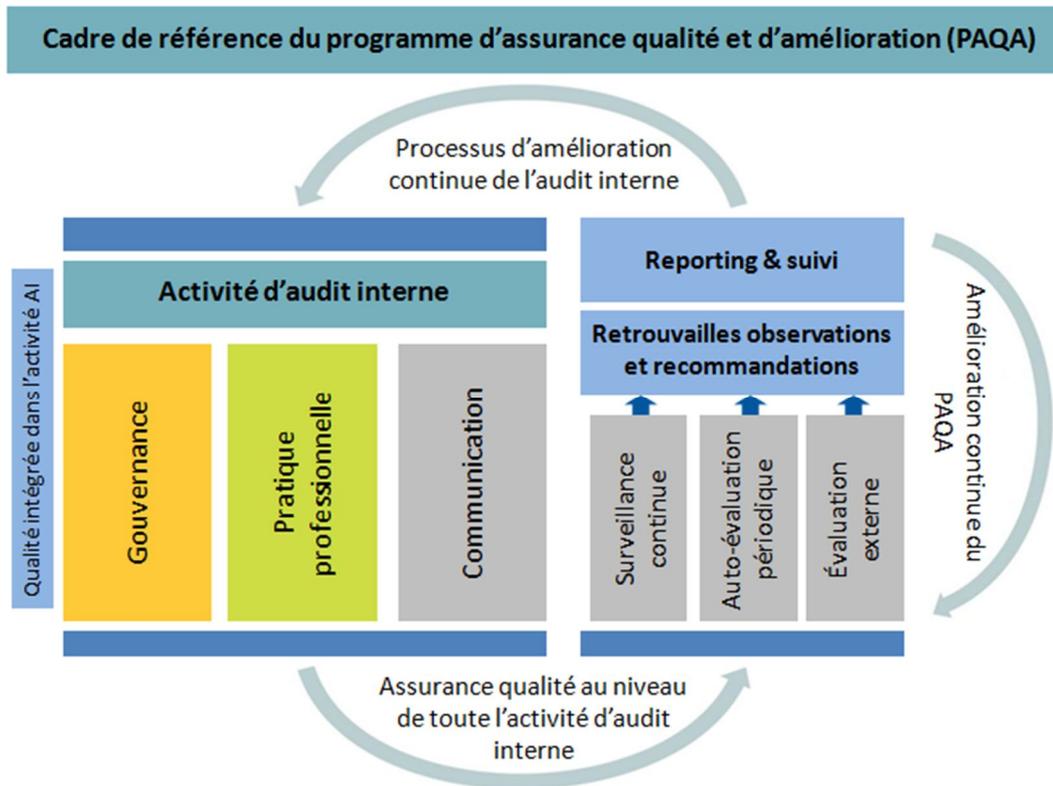


Figure 4.2

- Gouvernance : les éléments à prendre en considération sont :
  - la charte d'audit interne,
  - le cadre de référence international des pratiques professionnelles,
  - la législation,
  - l'indépendance et l'objectivité,
  - le management des risques,
  - les ressources.

- Pratique professionnelle : les volets à prendre en considération sont :
    - les rôles et les responsabilités,
    - la planification de l'audit basée sur les risques,
    - les autres assurances fournies,
    - la planification des missions d'audit,
    - l'accomplissement des missions,
    - la compétence et la conscience professionnelle,
    - l'assurance de la qualité.
  
  - Communication : les aspects à prendre en considération sont :
    - la communication des résultats,
    - le suivi,
    - la communication avec les parties prenantes.
-





---

## Pratique de l'évaluation interne

---

Selon la norme 1311 l'évaluation interne dans le cadre du programme d'assurance qualité et d'amélioration doit comporter une surveillance continue et des revues périodiques.

Nous proposons, dans ce chapitre, aux responsables des Structures d'Audit Interne :

- un guide pratique pour la conception et la mise en place d'une démarche d'évaluation interne ;
- et un questionnaire d'évaluation de la conformité de l'activité audit interne au code de déontologie et aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

### 1. **Mise en place de la démarche d'évaluation interne**

La mise place d'une démarche d'évaluation interne consiste à :

- créer une entité chargée de l'assurance qualité et amélioration ;
- formaliser le processus « assurance qualité et amélioration ».

#### 1.1 **L'entité chargée de l'assurance qualité et amélioration**

Nous avons étudié, dans le titre II « L'organisation de l'audit interne » du présent ouvrage, les différents organigrammes que peut adopter la Structure d'Audit Interne, sans prendre en considération, délibérément, la problématique de l'assurance qualité et d'amélioration. Maintenant, que nous sommes familiers avec le concept et la problématique d'assurance qualité et d'amélioration, nous allons reprendre ces organigramme en y intégrant une fonction baptisée « Assurance qualité et amélioration ».

Il s'agit d'une fonction qui peut être assurée par une entité dédiée et qui opère à plein temps dans ce domaine ou bien assurée à tour de rôle par plusieurs personnes selon un programme et un planning prédéfini.

---

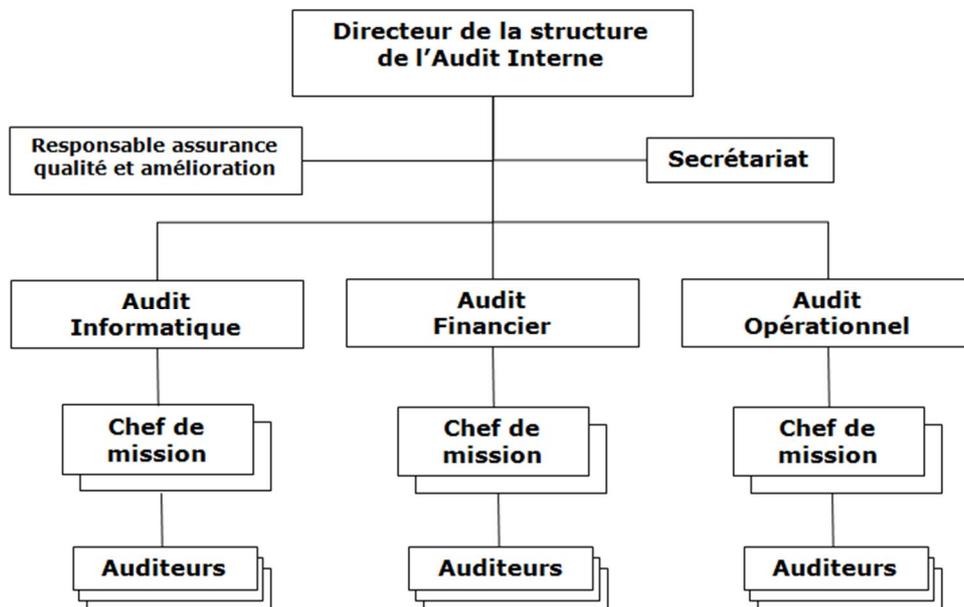


Figure 4.3 : Organigramme selon l'approche de l'équipe d'audit non intégrée modèle n° 1

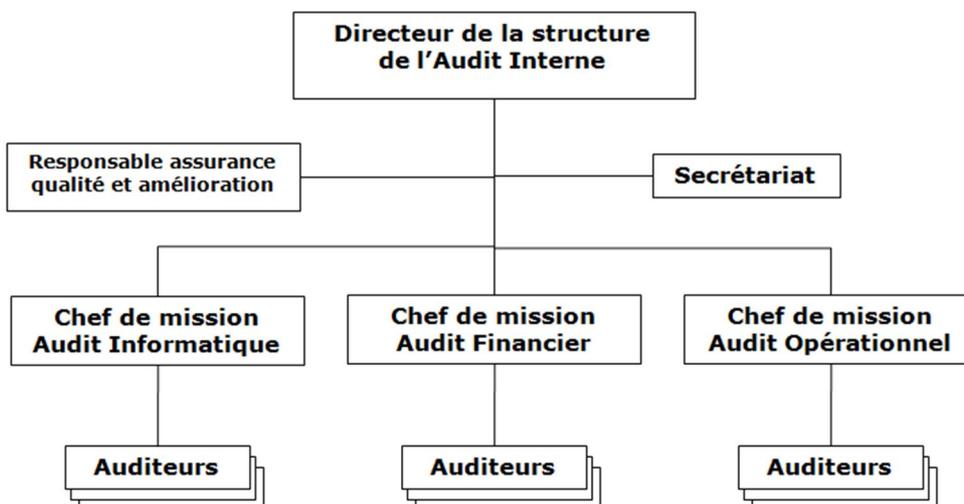


Figure 4.4 : Organigramme selon l'approche de l'équipe d'audit non intégrée modèle n° 2

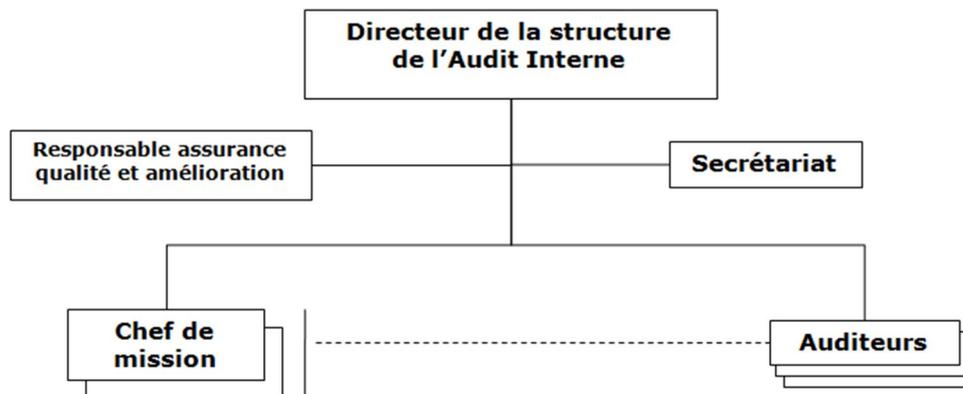


Figure 4.5 : Organigramme selon l'approche de l'équipe d'audit intégrée

L'équipe chargée de la fonction assurance qualité et amélioration doit posséder une expérience dans la pratique de l'audit interne, une maîtrise du cadre de référence international des pratiques professionnelles et une parfaite connaissance des techniques et outils d'audit interne.

## 1.2 Le processus « assurance qualité et amélioration »

Le processus « assurance qualité et amélioration » se compose de deux sous processus : le « sous processus surveillance continue » et le « sous processus évaluation interne » (figure 4.6).

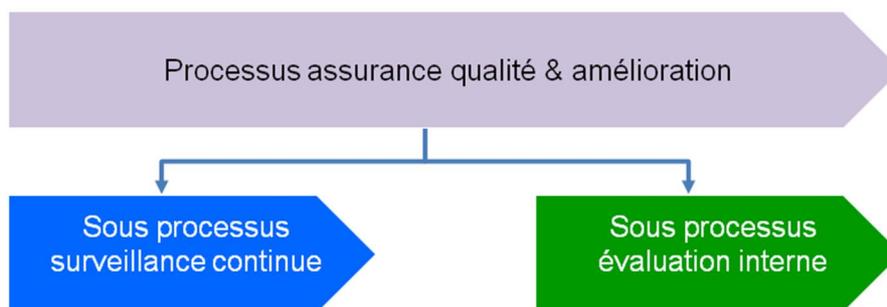


Figure 4.6

### 1.2.1. Le sous processus « surveillance continue »

La fiche de description du sous processus « surveillance continue » se présente comme suit :

<b>Nom</b>	
	« Surveillance continue »
<b>Objet</b>	
	Ce sous processus a pour objet de définir la méthodologie mise en place par la Structure d'Audit Interne pour se conformer à la norme 1311 concernant la surveillance continue de sa performance.
<b>Objectifs</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ S'assurer que chaque mission se déroule conformément aux normes et aux procédures internes de l'audit interne.</li> <li>✓ S'assurer que les auditeurs internes respectent le code de déontologie de l'IIA.</li> <li>✓ Identifier et évaluer les risques inhérents à la Structure d'Audit Interne.</li> </ul>
<b>Domaine d'application</b>	
	Ce sous processus s'applique sur les missions d'audit.
<b>Typologie</b>	
	C'est un processus de mesure et d'amélioration au sein de la Structure d'Audit Interne

<b>Pilote</b>	
	Le chargé de l'entité « assurance qualité et amélioration ».
<b>Acteurs</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Le responsable de la Structure d'Audit Interne ;</li> <li>✓ Les chefs des missions.</li> </ul>
<b>Parties prenantes</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Le Comité d'Audit ;</li> <li>✓ La Haute Direction ;</li> <li>✓ Le commissaire aux comptes ;</li> <li>✓ Les évaluateurs externes.</li> </ul>
<b>Étapes</b>	
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Supervision de la mission ;</li> <li>2. Utilisation d'un check liste de contrôle (établit dans le cadre du manuel d'audit et de procédures de gestion) ;</li> <li>3. Vérification du respect du programme de la mission ;</li> <li>4. Revue du dossier de travail de la mission ;</li> <li>5. Calcul et analyse des indicateurs de performances (tels que : taux de dépassement du budget temps, nombre d'incidents avec les audités, nombre de recommandation acceptées etc.) ;</li> <li>6. Préparation d'une Fiche d'Assurance Qualité et d'Amélioration (FAQA) pour chaque mission ;</li> <li>7. Rédaction d'un rapport périodique (trimestriel ou semestriel) de synthèse sur la base des FAQA.</li> </ol>
<b>Éléments d'entrée</b>	

---

	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ L'ordre de mission ;</li><li>▪ Le programme de travail ;</li><li>▪ Le dossier de travail ;</li><li>▪ Le rapport de mission annoté par la Haute Direction ;</li></ul>
<b>Éléments de sortie</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Les indicateurs de performance ;</li><li>▪ Les Fiches d'Assurance Qualité et d'Amélioration ;</li><li>▪ Le rapport de synthèse ;</li><li>▪ Les recommandations d'amélioration.</li></ul>
<b>Indicateurs de performances</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Délai de couverture de chaque mission par ce processus : un délai ne dépassant pas 1 mois de la réception du rapport de la mission annoté par la Haute Direction ;</li><li>▪ Taux de réalisations des recommandations d'amélioration <math>\leq 90\%</math>.</li></ul>

---

### 1.2.2. Le sous processus « évaluation interne »

La fiche de description du sous processus « évaluation interne » se présente comme suit :

<b>Nom</b>	
	« Évaluation interne »
<b>Objet</b>	
	Ce sous processus a pour objet de définir la méthodologie mise en place par la Structure d'Audit Interne pour la réalisation des évaluations interne exigées par la norme 1311 à travers une auto-évaluation.
<b>Objectifs</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Accroître la confiance des clients de l'audit interne.</li> <li>✓ Garantir le respect du code de déontologie, des normes, de la charte d'audit interne.</li> <li>✓ Identifier et évaluer les risques inhérents à la Structure d'Audit Interne.</li> <li>✓ Inscire la Structure d'Audit Interne dans une démarche d'amélioration continue.</li> <li>✓ Faciliter l'évaluation externe.</li> </ul>
<b>Domaine d'application</b>	
	<p>Ce sous processus d'applique à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tous les processus de la Structure d'Audit Interne,</li> <li>- toutes les missions d'audit interne,</li> <li>- toute l'équipe des auditeurs internes.</li> </ul>

<b>Typologie</b>	
	C'est un processus de mesure et d'amélioration au sein de la Structure d'Audit Interne
<b>Pilote</b>	
	Le chargé de l'entité « assurance qualité et amélioration ».
<b>Acteurs</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Le responsable de la Structure d'Audit Interne ;</li> <li>✓ Les personnes choisies pour effectuer l'évaluation de l'intérieur de la Structure d'Audit Interne ou de l'extérieur et appartenant à l'organisation.</li> </ul>
<b>Parties prenantes</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Le Comité d'Audit ;</li> <li>✓ La Haute Direction ;</li> <li>✓ Les chefs des missions ;</li> <li>✓ Les auditées ;</li> <li>✓ Le commissaire aux comptes ;</li> <li>✓ Les évaluateurs externes.</li> </ul>
<b>Étapes</b>	
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Cadrage de la mission d'auto-évaluation en : <ul style="list-style-type: none"> <li>- précisant la portée et les objectifs de la mission,</li> <li>- désignant le chef de la mission et les membres de l'équipe,</li> <li>- précisant les destinataires des résultats de la mission ;</li> </ul> </li> <li>2. Établissement du programme de travail de la mission à l'instar de toute autre mission d'audit ;</li> <li>3. Préparation des trois questionnaires à utiliser pour juger de la</li> </ol>

	<p>conformité au code de déontologie, aux normes et à la charte de l'audit interne ;</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>4. Choix des outils d'évaluation appropriés en fonction de la portée et des objectifs de la mission ;</li> <li>5. Demande et collecte des informations et documents nécessaires pour l'accomplissement de la mission ;</li> <li>6. Recherche des réponses aux questionnaires ;</li> <li>7. Identification des écarts et calcul des pourcentages des non-conformités ;</li> <li>8. Analyse des résultats des questionnaires ;</li> <li>9. Préparations des enquêtes à adresser aux acteurs de ce processus ;</li> <li>10. Analyse des réponses de ces enquêtes ;</li> <li>11. Réalisation des interviews s'ils sont programmées ;</li> <li>12. Recherche des solutions et des points d'amélioration ;</li> <li>13. Rédaction du rapport de la mission comportant : <ul style="list-style-type: none"> <li>- les non-conformités,</li> <li>- les conclusions,</li> <li>- l'opinion générale,</li> <li>- les recommandations.</li> </ul> </li> <li>14. Discussion du rapport final avec le responsable de la Structure d'Audit Interne ;</li> <li>15. Communication du rapport final de la mission.</li> </ol>
<b>Éléments d'entrée</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ L'ordre de la mission ;</li> <li>▪ Les rapports périodiques sur l'activité et la performance élaborés par le responsable de la Structure d'Audit Interne ;</li> <li>▪ Les indicateurs de performance de la Structure d'Audit Interne en tant qu'élément de sortie du sous processus « surveillance continue » ;</li> <li>▪ Les Fiches d'Assurance Qualité et Amélioration en tant qu'élément de sortie du sous processus « surveillance continue » ;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Les évaluations annuelles des risques dont l'objectif d'établir le plan annuel de l'audit interne ;</li> <li>▪ Les rapports de synthèse en tant qu'élément de sortie du sous processus « surveillance continue ».</li> </ul>
<b>Éléments de sortie</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le rapport de l'évaluation interne ;</li> <li>▪ Les recommandations d'amélioration.</li> </ul>
<b>Indicateurs de performances</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le nombre de revue par année <math>\leq 1</math>.</li> <li>▪ Taux de réalisation des recommandations d'amélioration <math>\leq 90\%</math>.</li> </ul>

## 2. Questionnaire de conformité

Dans l'objectif de permettre la pratique d'une auto-évaluation interne en se basant sur un questionnaire de conformité, nous mettons à la disposition des praticiens deux questionnaires : le premier relatif au code de déontologie et le deuxième relatif aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Nous attirons l'attention des praticiens sur le fait de procéder à des mises à jour de ces deux questionnaires en fonction de la mise à jour du code de déontologie et des normes.

Ces deux questionnaires sont composés d'un ensemble de questions qui traduisent les exigences du code de déontologie et de normes. Elles sont présentées sous la forme d'une check-list n'admettant que les réponses «oui», «non» ou « non applicable ». Aussi, ces questions sont formulées de telle sorte que les réponses négatives désignent les points faibles et les réponses positives signalent les points forts.

Pour le calcul du pourcentage de conformité et de non-conformité il faut soustraire le nombre de questions qui portent les réponses « non applicable ».

## 2.1 Questionnaire de conformité au code de déontologie

Question	Oui	Non	N-A
Les auditeurs internes accomplissent-ils leur mission avec :			
- Honnêteté ?			
- Diligence ?			
- Responsabilité ?			
Les auditeurs internes respectent-ils la loi ?			
Les auditeurs font-ils les révélations requises par les lois ?			
Les auditeurs internes respectent-ils les règles de la profession ?			
Les auditeurs internes s'abstiennent-ils :			
- De prendre part sciemment à des activités illégales ?			
- De s'engager sciemment dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ?			
- De s'engager sciemment dans des actes déshonorants pour leur organisation ?			
Les auditeurs internes respectent-ils :			
- Les objectifs éthiques de leur organisation ?			
- Les objectifs légitimes de leur organisation ?			
Les auditeurs internes contribuent-ils :			
- Aux objectifs éthiques de leur organisation ?			
- Aux objectifs légitimes de leur organisation ?			

<p>Les auditeurs internes s'abstiennent-ils de prendre part à des activités qui pourraient :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Compromette le caractère impartial de leur jugement ?</li> <li>- Risquer de compromette le caractère impartial de leur jugement ?</li> </ul>			
<p>Les auditeurs internes s'abstiennent-ils d'établir des relations qui pourraient :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Compromette le caractère impartial de leur jugement ?</li> <li>- Risquer de compromette le caractère impartial de leur jugement ?</li> </ul>			
<p>Les auditeurs internes s'abstiennent-ils d'accepter quoi que ce soit qui pourrait :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Compromette leur jugement professionnel ?</li> <li>- Risquer de compromette leur jugement professionnel ?</li> </ul>			
<p>Les auditeurs internes révèlent-ils tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées ?</p>			
<p>Les auditeurs internes utilisent-ils avec prudence les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ?</p>			
<p>Les auditeurs internes protègent-ils les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ?</p>			
<p>Les auditeurs internes s'abstiennent-ils d'utiliser ces informations :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pour en retirer un bénéfice personnel ?</li> <li>- D'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ?</li> <li>- D'une manière qui porterait préjudice aux objectifs éthiques de leur organisation ?</li> <li>- D'une manière qui porterait préjudice aux objectifs</li> </ul>			

légitimes de leur organisation ?			
Les auditeurs internes s'abstiennent-ils de s'engager dans des travaux pour lesquels ils n'ont pas :			
- Les connaissances nécessaires ?			
- Le savoir faire nécessaire ?			
- L'expérience nécessaire ?			
Les auditeurs internes réalisent-ils leurs travaux d'audit interne dans le respect des normes ?			
Les auditeurs internes sont-ils engagés dans un processus continue d'amélioration de :			
- Leur compétence ?			
- L'efficacité de leurs travaux ?			
- La qualité de leurs travaux ?			

## 2.2 Questionnaire de conformité aux normes

Question	Oui	Non	N-A
La mission de l'activité d'audit interne est-elle formellement définie dans la charte d'audit ?			
Le pouvoir de l'activité d'audit interne est-il formellement défini dans la charte d'audit ?			
La responsabilité de l'activité d'audit interne est-elle formellement définie dans la charte d'audit ?			
La charte d'audit interne est-elle en cohérence avec :			
- La définition de l'audit interne ?			
- Le code de déontologie ?			
- Les normes ?			
La charte d'audit est-elle approuvée par la Haute Direction ?			
La charte d'audit est-elle approuvée par le Conseil ?			
La position de l'activité de l'audit interne au sein de l'organisation est-elle précisée dans la charte ?			
La nature de la relation fonctionnelle entre le responsable de l'audit interne et le Conseil est-elle précisée dans la charte ?			
La charte autorise-t-elle l'audit interne à accéder, dans le cadre de réalisation de ses missions, aux :			
- Dossiers ?			
- Personnes ?			
- Biens ?			
Le champ des activités de l'audit interne est-il défini dans la charte d'audit interne ?			
La nature des services d'assurance de l'audit interne est-elle définie dans la charte d'audit interne ?			
Si la Structure d'Audit Interne fournit des services d'assurance à des parties externes à l'organisation, la			

nature de ces services est-elle définie dans la charte d'audit interne ?			
La nature des services de conseil de l'audit interne est-elle définie dans la charte d'audit interne ?			
Est-il reconnu dans la charte l'obligation de se conformer à :			
- La définition de l'audit interne ?			
- Le code de déontologie ?			
- Les normes d'audit interne ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne dispose-t-il des moyens pour se libérer des contraintes qui menacent la capacité de la Structure d'Audit Interne de s'acquitter de ses responsabilités d'une manière impartiale ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne a-t-il un accès direct au Conseil ?			
Si oui, cet accès est-il sans restriction ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne a-t-il un accès direct à la Haute Direction ?			
Si oui, cet accès est-il sans restriction ?			
Les risques d'altération à l'indépendance au niveau des auditeurs sont-ils gérés ?			
Les risques d'altération à l'indépendance au niveau de la mission d'audit sont-ils gérés ?			
Les risques d'altération à l'indépendance au niveau des auditeurs sont-ils gérés ?			
Les risques d'altération à l'indépendance au niveau du fonctionnement de la Structure d'Audit Interne sont-ils gérés ?			
Les risques d'altération à l'indépendance au niveau organisationnel de la Structure d'Audit Interne sont-ils gérés ?			
Les auditeurs internes accomplissent-ils leurs missions d'une manière qu'ils croient au produit de leur travaux et			

sans qu'aucun compromis de qualité ne soit effectué ?			
Les auditeurs internes s'abstiennent-ils de subordonner leur jugement dans les sujets d'audit à celui d'autres personnes ?			
Les risques d'atteinte à l'objectivité au niveau des auditeurs internes sont-ils gérés ?			
Les risques d'atteinte à l'objectivité au niveau de la mission d'audit interne sont-ils gérés ?			
Les risques d'atteinte à l'objectivité au niveau du fonctionnement de la Structure d'Audit Interne sont-ils gérés ?			
Les risques d'atteinte à l'objectivité au niveau organisationnel de la Structure d'Audit Interne sont-ils gérés ?			
La Structure d'Audit Interne est-elle rattachée hiérarchiquement à la Haute Direction ?			
Le responsable de l'audit confirme-t-il, annuellement, l'indépendance organisationnelle de la Structure d'Audit Interne ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne est-il en relation fonctionnelle avec le Conseil ou le comité d'audit ?			
La Structure d'Audit Interne détermine-t-elle son champ d'intervention sans aucune ingérence ?			
La Structure d'Audit Interne réalise-t-elle ses travaux sans aucune ingérence ?			
La Structure d'Audit Interne communique-t-elle les résultats de ses travaux sans aucune ingérence ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne peut-il communiquer et dialoguer directement avec le Conseil ou le comité d'audit ?			

Les auditeurs internes ont-ils une attitude impartiale et dépourvue de préjugés ?			
Les auditeurs internes évitent-ils toute situation de conflit d'intérêt ?			
Si l'indépendance ou l'objectivité sont altérées dans les faits ou même en apparence, le détail de cette altération est-il divulgué aux parties concernées ?			
Les auditeurs internes s'abstiennent-ils de réaliser des missions d'assurance pour des activités ou opérations dont ils étaient responsables au cours de l'année précédente ?			
Les missions d'assurance concernant des fonctions dont le responsable de la Structure d'Audit Interne a la responsabilité sont-ils supervisés par une personne externe à la Structure d'Audit Interne ?			
Les auditeurs internes informent-ils les clients donneurs avant d'accepter une mission de conseil, s'il se présente des altérations potentielles à leur indépendance ou à leur objectivité ?			
Les auditeurs internes possèdent-ils les connaissances, le savoir-faire et autres compétences nécessaires pour accomplir leur mission d'audit ?			
La Structure d'Audit Interne dispose-t-elle collectivement des connaissances, le savoir-faire et autres compétences nécessaires pour s'acquitter des ses responsabilités ?			
Si non, la Structure d'Audit Interne a-t-elle mis en place un plan d'action pour acquérir les connaissances, le savoir-faire et autres compétences nécessaires pour s'acquitter des ses responsabilités ?			

Le responsable de la Structure d'Audit Interne obtient-il l'avis et l'aide de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et autres compétences nécessaires pour réaliser tout ou une partie de la mission ?			
Les auditeurs internes possèdent-ils des connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la manière dont ce risque est géré par l'organisation ?			
Les auditeurs internes possèdent-ils une connaissance suffisante des principaux risques et contrôles relatifs aux technologies de l'information ?			
Les auditeurs internes possèdent-ils une connaissance suffisante des techniques d'audit informatisées susceptibles d'être mises en œuvre dans le cadre des travaux qui leur sont confiés ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne décline-t-il une mission de conseil si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission ?			
Si non, le responsable de la Structure d'Audit Interne obtient-il l'avis et l'assistance de personne qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie d'une mission de conseil ?			
Les auditeurs internes apportent-ils à leur travail la diligence que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent ?			

Les auditeurs internes apportent-ils à leur travail le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent ?			
Afin de faire preuve de diligence professionnelle, au cours d'une mission d'assurance, les auditeurs internes prennent-ils en compte :			
- l'étendue des travaux nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission ?			
- la complexité relative, la matérialité ou le caractère significatif des domaines auxquels les procédures d'assurance sont appliquées ?			
- l'adéquation et l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle ?			
- la probabilité d'erreurs significatives, de fraudes ou de non-conformité ?			
- le coût d'assurance par rapport aux avantages potentiels ?			
Pour exercer leurs fonctions avec diligence professionnelle, les auditeurs internes envisagent-ils l'utilisation :			
- de techniques informatiques d'audit?			
- d'autres techniques d'analyse de données ?			
Les auditeurs internes sont-ils attentifs aux risques importants qui pourraient affecter :			
- les objectifs ?			
- les opérations?			
- les ressources ?			
Afin de faire preuve de diligence professionnelle, au cours d'une mission de conseil, les auditeurs internes prennent-			

ils en compte :			
- les besoins et attentes des clients, y compris la nature, le calendrier et la communication des résultats de la mission ?			
- la complexité relative et l'étendue des travaux nécessaires pour atteindre les objectifs fixés ?			
- le coût de la mission de conseil par rapport aux avantages potentiels.			
Les auditeurs internes ont-ils amélioré leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue ?			
Le responsable de l'audit interne a-t-il élaboré un programme d'assurance qualité et d'amélioration ?			
Si oui, ce programme :			
- est-il mis-à-jour ?			
- couvre-t-il tous les aspects de l'audit interne ?			
Est-il inclut dans le programme d'assurance qualité et d'amélioration à la fois des évaluations internes et externes ?			
Les évaluations internes comportent-elles			
- une surveillance continue de la performance de l'activité d'audit interne ?			
- des revues périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne ?			
Les évaluations externes sont-elles effectuées au moins une fois tous les cinq ans ?			
Si oui, celle-ci est-elle effectuée par un évaluateur qualifié			

ou une équipe d'évaluateurs qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne discute-t-il avec le conseil ou le comité d'audit au sujet :			
- de la nécessité d'une évaluation externe plus fréquente ?			
- des qualifications et de l'indépendance de l'évaluateur ou de l'équipe d'évaluateurs externes y compris les conflits d'intérêts potentiels ?			
Les résultats du programme d'assurance qualité et d'amélioration sont-ils communiqués par le responsable de la Structure d'Audit Interne à la Haute Direction et au Conseil ou au comité d'audit ?			
La forme, le contenu et la fréquence de communication des résultats du programme d'assurance qualité et d'amélioration sont-ils fixés dans le cadre de discussions avec la Haute Direction et le Conseil ou le comité d'audit ?			
Les résultats des évaluations périodiques externes et internes sont-ils communiqués dès l'achèvement de ces évaluations ?			
Les résultats de la surveillance continue sont-ils communiqués au moins une fois par an ?			
Les résultats incluent-ils l'évaluation de l'évaluateur ou de l'équipe d'évaluateurs en ce qui concerne le degré de conformité ?			
L'indication «conforme aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne» est-elle utilisée par le responsable de la Structure d'Audit Interne, si seulement si, les résultats du programme d'assurance qualité et d'amélioration appuient cette déclaration ?			

Lorsque la non-conformité de l'activité d'audit interne avec la Définition de l'Audit Interne, le Code de Déontologie ou les Normes a une incidence sur le champ d'intervention ou sur le fonctionnement de l'audit interne, le responsable de l'audit interne en informe-t-il la Haute Direction et le Conseil ou le comité d'audit de la non-conformité et de son impact ?			
La Structure d'Audit Interne est-elle gérée d'une manière efficace ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne s'assure-t-il que celle-ci ajoute de la valeur à l'organisation ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne établit-il des plans basés sur les risques ?			
L'évaluation des risques est-elle ?			
- documentée ?			
- réalisée au moins une fois par an ?			
Les points de vue de la Haute Direction sont-ils pris en considération ?			
Les points de vue du Conseil ou du comité d'audit sont-ils pris en considération ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne identifie-t-il et prend-t-il en considération les attentes de la Haute Direction vis-à-vis des opinions de l'audit interne et ses autres conclusions ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne identifie-t-il et prend-t-il en considération les attentes du Conseil ou du comité d'audit vis-à-vis des opinions de l'audit interne et ses autres conclusions ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne identifie-t-il et prend-t-il en considération les attentes des autres			

parties prenantes vis-à-vis des opinions de l'audit interne et ses autres conclusions ?			
Avant d'accepter une mission de conseil, le responsable de la Structure d'Audit Interne prend-t-il en considération dans quelle mesure elle est susceptible d'ajoutée de la valeur, d'améliorer la gestion des risques et les opérations de l'organisation ?			
Les missions de conseil qui ont été acceptées sont-elles incluses dans le plan d'audit ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne communique-t-il à la Haute Direction pour examen et approbation les plans de l'activité d'audit interne et les ressources requises ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne communique-t-il au Conseil pour examen et approbation les plans de l'activité d'audit interne et les ressources requises ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne communique-t-il à la Haute Direction pour examen et approbation les changements intervenus au cours de l'année ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne communique-t-il <u>au Conseil</u> pour examen et approbation les changements intervenus au cours de l'année ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne communique-t-il <u>à la Haute Direction</u> l'impact de toute limitation de ses ressources ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne communique-t-il <u>au Conseil</u> l'impact de toute limitation de ses ressources ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne s'assure-t-il			

que les ressources de l'audit interne sont <u>appropriées</u> pour réaliser le plan d'audit approuvé ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne s'assure-t-il que les ressources de l'audit interne sont <u>suffisantes</u> pour réaliser le plan d'audit approuvé ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne s'assure-t-il que les ressources de l'audit interne sont <u>efficacement déployées</u> pour réaliser le plan d'audit approuvé ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne a-t-il établi <u>des politiques</u> pour conduire l'activité d'audit interne ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne a-t-il établi <u>des procédures</u> pour conduire l'activité d'audit interne ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne <u>partage-t-il les informations</u> avec d'autres fournisseurs internes et externes fournissant des services d'assurance et de conseil afin d'assurer une couverture adéquate et de réduire les doubles des efforts ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne <u>coordonne-t-il les activités</u> avec d'autres fournisseurs internes et externes fournissant des services d'assurance et de conseil afin d'assurer une couverture adéquate et de réduire les doubles des efforts ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne adresse-t-il périodiquement des rapports <u>à la Haute Direction</u> sur les objectifs, les pouvoirs et les responsabilités de l'activité d'audit interne, ainsi que sur le degré de réalisation du plan d'audit ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne adresse-t-il périodiquement des rapports <u>au Conseil</u> sur les objectifs, les pouvoirs et les responsabilités de l'activité d'audit interne, ainsi que sur le degré de réalisation du plan			

d'audit ?			
Est-il inclus dans les rapports :			
- l'exposition aux risques significatifs (y compris les risques de fraude) et les contrôles correspondants ?			
- les sujets relatifs au gouvernement d'entreprise ?			
- tout autre problème répondant à un besoin ou à une demande de la Haute Direction ou du Conseil ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle le processus de gouvernance?			
Si oui, cette évaluation est-elle réalisée en utilisant une approche systématique et méthodique ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle le processus de gestion des risques?			
Si oui, cette évaluation est-elle réalisée en utilisant une approche systématique et méthodique ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle le processus de contrôle interne?			
Si oui, cette évaluation est-elle réalisée en utilisant une approche systématique et méthodique ?			
La Structure d'Audit Interne contribue-t-elle à l'amélioration du processus:			
- de gouvernance ?			
- de gestion des risques ?			
- de contrôle interne ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle la conception, la mise en œuvre et l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l'organisation liés à l'éthique ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle si la gouvernance des systèmes d'information de			

l'organisation supporte les stratégies et les objectifs de l'organisation ?			
Les auditeurs internes s'assurent-ils que :			
- les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent ?			
- les risques significatifs sont identifiés et évalués ?			
- les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation ?			
- les informations pertinentes relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre au personnel, au management et au Conseil de s'acquitter leurs responsabilités ?			
Les risques afférents au gouvernement d'entreprise sont-ils évalués par la Structure d'Audit Interne au regard de :			
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ?			
- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ?			
- la protection des actifs ?			
- le respect des lois, règlements, politiques, procédures et contrats ?			
Les risques afférents aux opérations sont-ils évalués par la Structure d'Audit Interne au regard de :			
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ?			
- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ?			
- la protection des actifs ?			
- le respect des lois, règlements, politiques, procédures et contrats ?			

Les risques afférents aux systèmes d'information de l'organisation sont-ils évalués par la Structure d'Audit Interne au regard de : - la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ? - l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ? - la protection des actifs ? - le respect des lois, règlements, politiques, procédures et contrats ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle la possibilité de survenance de fraude ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle la manière dont le risque de fraude est géré par l'organisation ?			
Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes tiennent-ils compte des risques liés aux objectifs de la mission ?			
Au cours d'une mission de conseil les auditeurs internes demeurent-ils vigilant vis-à-vis de l'existence de tout autre risque susceptible d'être significatif ?			
Les auditeurs internes utilisent-ils leurs connaissances des risques acquises lors de missions de conseil dans leur évaluation des processus de management des risques de l'organisation ?			
Lorsque les auditeurs internes aident le management dans la conception et l'amélioration des processus de management des risques, s'abstiennent-ils d'assumer toute responsabilité effective en la matière ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle l'efficacité du			

dispositif de contrôle interne ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle l'efficacité du dispositif de contrôle interne ?			
La Structure d'Audit Interne encourage-t-elle l'amélioration continue du dispositif de contrôle interne ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle interne choisi pour gérer <u>les risques relatifs au gouvernement d'entreprise</u> au regard :			
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ?			
- l'efficacité et l'efficacité des opérations et des programmes ?			
- le respect des lois, règlements, politiques, procédures et contrats ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle interne choisi pour gérer <u>les risques relatifs aux opérations</u> au regard :			
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ?			
- l'efficacité et l'efficacité des opérations et des programmes ?			
- le respect des lois, règlements, politiques, procédures et contrats ?			
La Structure d'Audit Interne évalue-t-elle la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle interne choisi pour gérer <u>les risques relatifs systèmes d'information de l'organisation</u> au regard :			
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ?			
- l'efficacité et l'efficacité des opérations et des programmes ?			

- le respect des lois, règlements, politiques, procédures et contrats ?			
Les auditeurs internes utilisent-ils leurs connaissances des contrôles acquises lors de missions de conseil lorsqu'ils évaluent les processus de contrôle de l'organisation ?			
Les auditeurs internes élaborent-ils un plan d'audit pour chaque mission en précisant :			
- les objectifs ?			
- le champ d'intervention ?			
- les délais ?			
- les ressources allouées ?			
Les auditeurs internes documentent-ils ce plan d'audit pour chaque mission ?			
Lors de la planification de la mission d'audit, les auditeurs internes prennent-ils en compte :			
- les objectifs de l'activité soumise à l'audit et la manière dont elle est maîtrisée?			
- les risques significatifs liés à l'activité, ses objectifs, les ressources mises en œuvre et ses tâches opérationnelles, ainsi que les moyens par lesquels l'impact potentiel du risque est maintenu à un niveau acceptable ?			
- la pertinence et l'efficacité des processus de management des risques et de contrôle de l'activité, en référence à un cadre ou modèle de contrôle approprié ?			
- les opportunités d'apporter des améliorations significatives des processus de management des risques et de contrôle de l'activité ?			
Lorsqu'ils planifient une mission pour des tiers extérieurs			

à l'organisation, les auditeurs internes, les auditeurs internes élaborent-ils un accord écrit sur :			
	- les objectifs ?		
	- le champ de la mission ?		
	- les responsabilités respectives ?		
	- les autres attentes		
	- les restrictions à observer en matière de diffusion des résultats de la mission ?		
	- les restrictions à observer en matière d'accès aux dossiers ?		
Dans le cadre de mission de conseil les auditeurs internes élaborent-ils avec le client donneur d'ordre un accord formalisé sur :			
	- les objectifs ?		
	- le champ ?		
	- les responsabilités respectives ?		
	- les autres attentes du client ?		
Les objectifs sont-ils établis pour chaque mission ?			
Les auditeurs internes procèdent-ils à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit ?			
Les objectifs de la mission sont-ils déterminés en fonction des résultats de cette évaluation ?			
Les auditeurs internes tiennent-ils lors de l'élaboration des objectifs de la mission ce qui suit :			
- des erreurs significatives ?			
- de fraude ?			
- de non-conformité ?			
- autres expositions ?			

Les auditeurs internes déterminent-ils dans quelle mesure le management a défini des critères adéquats pour apprécier si les objectifs et les buts ont été atteints ?			
Si oui, les auditeurs internes les utilisent-ils dans leur évaluation ?			
Si non, les auditeurs internes travaillent-ils avec le management pour élaborer des critères d'évaluation appropriés ?			
Dans la limite convenue, les objectifs d'une mission de conseil portent-ils sur :			
- le processus de gouvernement d'entreprise ?			
- le processus de management des risques ?			
- le processus de contrôle interne ?			
Les objectifs de la mission de conseil sont-ils en cohérence avec :			
- les valeurs de l'organisation ?			
- les stratégies de l'organisation ?			
- les objectifs de l'organisation ?			
Le champ de la mission établi est-il pour répondre aux objectifs de la mission ?			
Le champ de la mission inclus-t-il ce qui suit :			
- les systèmes ?			
- les documents ?			
- les biens ?			
- y compris ceux qui se trouvent sous le contrôle de tiers ?			
Lorsqu'au cours d'une mission d'assurance apparaissent d'importantes opportunités de conseil, un accord écrit est-il conclu pour préciser :			

- les objectifs ?			
- le champ de la mission de conseil ?			
- les responsabilités respectives ?			
- les autres attentes ?			
Les résultats de cette mission sont-ils communiqués conformément aux normes applicables aux missions de conseil ?			
Au cours de la réalisation des missions de conseil les auditeurs internes veillent-ils à ce que le champ d'intervention soit suffisant pour répondre aux objectifs convenus ?			
Si, en cours de mission, les auditeurs internes émettent des réserves sur ce périmètre. Ces derniers discutent-ils avec le client donneur d'ordre afin de décider s'il y a lieu de poursuivre la mission ?			
Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes examinent-ils les dispositifs de contrôle relatifs aux objectifs de la mission et être attentifs à l'existence de tout problème de contrôle significatif ?			
Les auditeurs internes déterminent-ils les <u>ressources appropriées</u> pour atteindre les objectifs de la mission en s'appuyant sur une évaluation de chaque mission au regard :			
- de sa nature ?			
- de sa complexité ?			
- des contraintes de temps ?			
- des ressources disponibles ?			
Les auditeurs internes déterminent-ils les <u>ressources suffisantes</u> pour atteindre les objectifs de la mission en s'appuyant sur une évaluation de chaque mission au regard :			

- de sa nature ?			
- de sa complexité ?			
- des contraintes de temps ?			
- des ressources disponibles ?			
Les auditeurs élaborent-ils un programme de travail de la mission ?			
Si oui, ce programme :			
- est-il documenté ?			
- permet-il d'atteindre les objectifs de la mission ?			
Le programme de travail fait-il référence aux procédures à appliquer pour :			
- identifier les informations lors de la mission ?			
- analyser les informations lors de la mission ?			
- documenter les informations lors de la mission ?			
Le programme de travail est-il approuvé avant sa mise en œuvre ?			
Tout ajustement du programme de travail est-elle approuver ?			
Si oui, cette approbation s'effectue-t-elle d'une manière rapide ?			
Les auditeurs internes identifient-ils les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission ?			
Les auditeurs internes analysent-ils les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission ?			
Les auditeurs internes évaluent-ils les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission ?			
Les auditeurs internes documentent-ils les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission ?			
Les informations identifiées sont-elles :			

- suffisantes ?			
- fiables ?			
- pertinentes ?			
- utiles ?			
Les conclusions et les résultats de la mission sont-ils fondés sur des analyses appropriées ?			
Les informations documentées permettent-elles d'étayer les conclusions et les résultats de la mission ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne contrôle-t-il l'accès aux dossiers de la mission ?			
Le cas échéant, le responsable de la Structure d'Audit Interne obtient-il, avant de communiquer ces dossiers à des parties externes, l'accord :			
- de la Haute Direction ?			
- l'avis d'un juriste avant ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne définit-il des règles en matière de conservation des dossiers de la mission ?			
Si oui, ces règles sont-elles :			
- définies et ce quelque soit le support d'archivage utilisé ?			
- cohérentes avec les orientations définies par l'organisation ?			
- avec toute exigence réglementaire ou autre ?			
Le responsable de l'audit interne a-t-il défini des procédures concernant la protection et la conservation des dossiers de la mission de conseil ?			
Si oui, ces procédures sont-ils :			
- cohérentes avec les orientations définies par			

l'organisation ?			
- cohérentes avec toute exigence réglementaire ou autre appropriée ?			
Le responsable de l'audit interne a-t-il défini des procédures de diffusion des dossiers de la mission de conseil à des parties internes ou externes ?			
Si oui, ces procédures sont-ils :			
- cohérentes avec les orientations définies par l'organisation ?			
- cohérentes avec toute exigence réglementaire ou autre appropriée ?			
Les missions font-ils l'objet d'une supervision ?			
Si oui cette supervision est-elle appropriée afin de garantir que :			
- les objectifs sont atteints ?			
- la qualité assurée ?			
- le développement professionnel du personnel effectué ?			
Les auditeurs internes communiquent-ils les résultats des missions ?			
La communication finale des résultats de la mission contient-elle l'opinion des auditeurs internes ?			
Si oui, cette opinion prend-t-elle en compte les attentes :			
- du Conseil ou du comité d'audit ?			
- de la Haute Direction ?			
- des autres parties prenantes ?			
La communication finale des résultats de la mission contient-elle les conclusions des auditeurs internes ?			
Si oui, ces conclusions prennent-t-elles en compte les attentes :			
- du Conseil ou du comité d'audit ?			

- de la Haute Direction ?			
- des autres parties prenantes ?			
Lorsque les résultats de la mission sont communiqués à des parties à l'extérieur de l'organisation, la communication inclue-t-elle des restrictions quant à :			
- la diffusion des résultats ?			
- l'utilisation des résultats ?			
La communication est-elle :			
- exacte ?			
- objective ?			
- claire ?			
- concise ?			
- constructive ?			
- complète ?			
- en temps utile ?			
Dans le cas où une communication finale contient une erreur ou une omission significative, le responsable de la Structure d'Audit Interne communique-t-il les informations corrigées à tous les destinataires de la version initiale ?			
Lorsque la non-conformité avec la Définition de l'audit interne, le Code de déontologie ou les Normes a un impact sur une mission spécifique, est-il indiqué au niveau de la communication :			
- les principes ou les règles de conduite du Code de Déontologie, ou les Normes avec lesquelles la mission n'a pas été en conformité ?			
- ou les raisons de la non-conformité ?			
- l'incidence de la non-conformité sur la mission et sur			

les résultats communiqués ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne communique-t-il les résultats des missions d'audit aux parties concernées ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne est-il responsable de communiquer les résultats définitifs aux parties auprès de qui les résultats seront pris en considération ?			
Sauf indication contraire de la loi, de la réglementation ou des statuts, le responsable de la Structure d'Audit Interne, avant de diffuser les résultats à des parties externes à l'organisation, procède-t-il comme suit :			
- évaluer les risques potentiels pour l'organisation ?			
- consulter la Haute Direction et/ou, le cas échéant, un conseil juridique ?			
- contrôler la diffusion en imposant des restrictions quant à l'utilisation des résultats.			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne est-il responsable de communiquer les résultats définitifs des missions de conseil à son client donneur d'ordre ?			
Au cours des missions de conseil, les problèmes significatifs identifiés relatifs à la gouvernance, le management des risques et le contrôle sont-ils communiqués à la Haute Direction et au Conseil ou comité d'audit ?			
Lorsqu'une opinion globale est émise prend-t-elle en compte les attentes :			
- de la Haute Direction ?			

- du Conseil ou le comité d'audit ?			
- des autres parties prenantes ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne a-t-il établi un système de surveillance des suites faites aux résultats communiqués au management ?			
Si oui, ce système de surveillance est-il maintenu ?			
Le responsable de la Structure d'Audit Interne a-t-il établi un processus de suivi :			
- pour surveiller et garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ?			
- ou que la Haute Direction a accepté le risque de ne pas agir ?			
La Structure d'Audit Interne surveille-t-elle la suite donnée aux résultats des missions de conseil conformément à l'accord passé avec le client donneur d'ordre ?			
Lorsque le responsable de la Structure d'Audit Interne estime que la Haute Direction a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait être inacceptable pour l'organisation, discute-t-il la question avec elle ?			
En cas où la question concernant le risque résiduel n'a pas été résolue, le responsable de l'audit interne soumet-il la question au Conseil aux fins de résolution.			





## BIBLIOGRAPHIE

Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne 4<sup>ième</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles Deuxième tirage 2002.

Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne 7<sup>ième</sup> édition Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles 2010.

«COSO II report» ou «le management des risques de l'entreprise» page 64 traduit par l'IFACI et Pricewaterhousecoopers. Publié par Editions d'Organisation 2005.

Philippe KNEIPE collaborateur Alain SIAENS «Trésorerie et finance d'entreprise » publié par De Boeck University 1997.

Controlor & Auditor, sous la direction de Gérard VALIN avec Jean François CAVANOU, Catherine CUTTMANN, Joelle LE VOUR'H. DUNOD 2006.

«Macro économique: Une perspective européenne» 3<sup>ième</sup> Edition Michael BURDA, Charles WYPLOSZ et Jean HOUARD traduit par Jean HOURAD publié par De Boeck University 2002.

Pierre-Michel DO MARCOLINO dans son ouvrage « Les meilleurs pratiques du consultant » édition d'organisation 2008.

Jean-Louis LE MOIGNE. «La théorie du système général, théorie de la modélisation ». Réédition en 2006 sous le format « e-book » de la 4<sup>ième</sup> édition 1994 par laCollection des CLASSIQUES DU RÉSEAU INTELLIGENCE DE LA COMPLEXITÉ « [www.mcxapc.org](http://www.mcxapc.org) ».

---



---

# TABLE DES MATIÈRES

<b>Dédicace</b>	1
<b>Remerciements</b>	3
<b>Préface</b>	5
<b>Avant-propos</b>	7
<b>TITRE I DÉFINITION ET FONDAMENTAUX THÉORIQUE DE L'AUDIT INTERNE</b>	
<b>Aperçu historique de l'IIA</b>	13
1. Le premier cadre de référence	19
1.1. Statement of Responsibilities of Internal Auditing	19
1.2. Code of ethics	20
1.3. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	21
1.4. Statements on Internal Auditing Standards	27
1.5. Professional Standards Practice Release	27
2. Le deuxième cadre de référence	27
3. Le troisième cadre de référence	28
<b>Définitions de l'audit interne</b>	31
1. Définition de l'audit interne	31
1.1. Définition de 1947	31
1.2. Définition de 1971	32
1.3. Définition de 1978	32
1.4. Définition de 1981	33
1.5. Définition de 1990	34
1.6. Définition de 1999	35
2. Étude comparative des définitions de l'audit interne	35

---

<b>Caractéristiques de l'audit interne</b>		41
1. Activité Indépendante		41
2. Activité Objective		43
3. Activité universelle		44
3.1. S'applique à toutes les organisations		44
3.2. S'applique à tous les processus, domaines, fonctions et opérations		44
4. Activité permanente et continue		45
5. Apporter de la valeur		46
5.1. Résultats de la mission		46
5.1.1. Collecte des informations		47
5.1.2. Les analyses		48
5.1.3. L'identification et évaluation des risques		49
5.1.4. L'identification des opportunités		50
5.1.5. Les recommandations		51
5.2. Fournir les futurs managers		52
5.3. Contribuer à créer de la valeur		53
<b>Approche systématique et méthodique</b>		59
1. Approche Méthodique ou Cartésienne		62
1.1. L'Evidence		62
1.2. Le réductionnisme		63
1.3. La causalité		63
1.4. L'exhaustivité		64
2. Approche systémique ou systématique		65
2.1. Pertinence		68
2.2. Globalisme		68
2.3. Téléologique		69
2.4. Agrégativité		69
3. Systémique contre méthodique		69
3.1. Causalité linéaire		69
3.2. Causalité circulaire		71
4. Quelle application pour l'audit interne		73

## TITRE II L'ORGANISATION DE L'AUDIT INTERNE

<b>Introduction</b>	81
<b>Organigramme de la structure</b>	83
1. Objectifs de la Structure d'Audit Interne	83
2. Rattachement hiérarchique	83
3. Principales tâches	84
4. Organisation administrative de la Structure d'Audit Interne	85
4.1. Premier scénario : Approche de l'équipe d'audit non intégrée	85
4.2. Deuxième scénario : Approche de l'équipe d'audit intégrée	87
<b>Charte d'audit interne</b>	91
<b>Les compétences des auditeurs internes</b>	113
1. Les compétences qualitatives et comportementales	114
2. Les compétences fondamentales liées à l'audit interne	114
3. Les compétences spécifiques	115
<b>Description des postes</b>	117
Fiche de description de poste n° 1 : Responsable de la Structure d'Audit Interne	118
Fiche de description de poste n° 2 : Adjoint au Responsable de la Structure d'Audit Interne	123
Fiche de description de poste n° 3 : Chef de mission	126
Fiche de description de poste n° 4 : Auditeur interne	130
Fiche de description de poste n° 5 : Assistante de direction	134
<b>Déroulement mission d'audit interne</b>	137
1. Approche par les risques	137
2. Le déroulement de mission d'audit	140
2.1. Déroulement mission d'assurance	142
2.2. Déroulement mission de conseil	188

---

|

---

**TITRE III**  
**RELATION DE L'AUDIT INTERNE AVEC LES AUTRES**  
**PRESTATAIRES INTERNES ET EXTERNES**

<b>Introduction</b>	193
<b>L'inspection</b>	
1. Les divergences	195
2. Les complémentarités	196
<b>Le contrôle de gestion</b>	
1. Les similitudes	201
2. Les divergences	201
3. Les complémentarités	202
<b>Le risque management</b>	
1. Positionnement par rapport au processus de management des risques	206
2. Relation Audit Interne et Management des Risques	212
3. Rôle de l'Audit Interne dans le processus management des risques	213
4. Périmètre de l'Audit Interne et du Risque Management	214
5. Collaboration Audit Interne et Risque Management	218
<b>Le contrôle interne</b>	
1. Le contrôle permanent et le contrôle périodique	223
2. Les niveaux de contrôle	223
3. Le contrôle discrétionnaire et le contrôle non-discrétionnaire	225
3.1. Contrôle discrétionnaire	225
3.2. Contrôle non-discrétionnaire	225
4. Le contrôle manuel et le contrôle automatique	225
4.1. Contrôle manuel	225
4.2. Contrôle automatique	225
5. Le contrôle formel et le contrôle informel	226
5.1. Contrôle formel	226
5.2. Contrôle informel	226
6. Le contrôle préventif, détectif et correctif	227

---

6.1. Contrôle préventif	227
6.2. Contrôle détectif	227
6.3. Contrôle correctif	227
7. Les différences entre l'Audit Interne et le Contrôle Interne	227
<b>L'audit qualité</b>	
1. Ressemblances entre audit interne et audit qualité	232
2.1. Le code de déontologie	232
2.2. La planification des missions	234
2.3. Le déroulement de la mission	234
2.4. Les compétences des auditeurs	235
2. Différences entre audit interne et audit qualité	237
2.1. Les références normatives	237
2.2. L'organisation et structure	237
2.3. La preuve d'audit	238
2.4. Les résultats de la mission d'audit	238
<b>La conformité</b>	
1. Réglementation de la fonction	241
1.1. À l'échelle internationale	241
1.2. À l'échelle nationale	243
2. Objet et mission de la fonction conformité	244
2.1. Missions	244
2.2. Principes directeurs attachés à l'exercice de la fonction	244
2.2.1. Indépendance	244
2.2.2. Rôle de prévention	245
2.2.3. Rôle de contrôle et d'investigation	245
2.2.4. Exigences de reporting	245
2.2.5. Attribution du responsable de la fonction conformité	245
3. L'audit interne et la fonction conformité	246
3.1. La conformité est une fonction auditée	247
3.2. Positionnement dans le système de contrôle interne	247
4. Conclusion	249
<b>Le commissaire aux comptes</b>	
1. Les organismes professionnels	252
1.1. L'auditeur externe	252

1.2. L'auditeur interne	252
2. Champs d'intervention	254
2.1. L'auditeur externe	254
2.2. L'auditeur interne	255
3. Relations avec les organes de gouvernance	256
3.1. L'auditeur externe	256
3.2. L'auditeur interne	256
4. Le droit d'alerte (Whistleblowing)	257
4.1. L'auditeur externe	257
4.2. L'auditeur interne	258
5. Statut et limite de mandats	260
5.1. L'auditeur externe	260
5.2. L'auditeur externe	260
6. Référentiels professionnels	261
6.1. L'auditeur externe	261
6.2. L'auditeur interne	262
7. Approche par les risques	264
7.1. L'auditeur externe	264
7.2. L'auditeur interne	268
8. Assurance qualité	269
8.1. L'auditeur externe	269
8.2. L'auditeur interne	269
9. Relation entre l'auditeur externe et l'auditeur interne	269
9.1. Coordination	270
9.2. Évaluation de l'auditeur externe par l'auditeur interne	271
9.3. Évaluation de l'auditeur interne par l'auditeur externe	272
9.3.1. Norme ISA 610	273
9.3.2. Norme SAS 65	280
10. Conclusion	284
<b>Le consultant externe</b>	
1. Similitudes entre l'auditeur interne et le consultant externe	288
2. Coopération de l'audit interne avec le consultant externe	290
<b>La démarche « Risk Control Self Assessment »</b>	
1. Acteurs de la démarche RCSA	295
2. L'Audit Interne et la démarche RCSA	296

<b>TITRE IV</b>	
<b>L'AUDIT INTERNE ET L'ASSURANCE QUALITÉ</b>	
<b>Concepts associés à la qualité</b>	301
1. Définitions	301
2. Amélioration continue de la qualité	302
<b>Historique et état des lieux de l'Assurance qualité et d'amélioration</b>	
1. Aperçu historique	305
1.1. Les anciennes normes	306
1.2. La Déclaration sur les Normes d'Audit Interne	307
2. La pratique au niveau mondiale	307
<b>Mise en place d'un programme d'assurance qualité et d'amélioration</b>	
1. Les normes d'assurance qualité et d'amélioration	311
2. Typologie d'évaluation	311
2.1. Surveillance continue	312
2.2. Revues périodiques	313
2.3. Évaluation externe	313
3. L'intégration de la qualité dans les processus et les procédures	314
<b>Pratique de l'évaluation interne</b>	
1. Mise en place de la démarche d'évaluation interne	319
1.1. L'entité chargée de l'assurance qualité et amélioration	319
1.2. Le processus « assurance qualité et amélioration »	321
1.2.1. Le sous processus « surveillance continue »	322
1.2.2. Le sous processus « évaluation interne »	325
2. Questionnaire de conformité	328
2.1. Questionnaire de conformité au code de déontologie	329
2.2. Questionnaire de conformité aux normes	332
<b>Bibliographie</b>	359





Zied BOUDRIGA est Directeur des Risques Opérationnels et des Marchés au sein d'une grande banque tunisienne. Il a été auparavant auditeur senior pendant plus de 10 années au sein du même établissement.



Il est titulaire du «Certification in Risk Management Assurance» (CRMA), du «Certified Internal Auditor» (CIA), et du «Diplôme Professionnel d'Audit Interne» (DPAI). Aussi, il est titulaire d'un mastère professionnel en audit interne du TIME université - Tunis et d'un Diplôme ITB du Centre de Formation de la Profession Bancaire - Paris.

Il est chargé de cours à l'université dans les domaines : audit interne, contrôle interne et management des risques. Aussi, il est formateur qualifié en audit interne auprès de l'Institut Français d'Audit et de Contrôle Interne (IFACI) et formateur qualifié en gouvernance d'entreprise auprès de l'International Finance Corporation (IFC) et l'Institut Arabe des Chefs d'Entreprise (IACE).